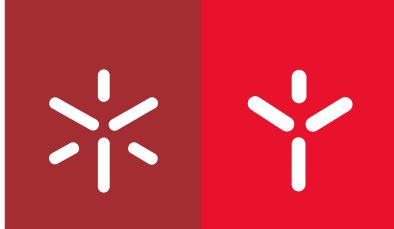


Universidade do Minho
Escola de Direito

Carla Sofia da Rocha Tavares

**Estudo Sobre a Reclamação Dos Actos
Proferidos Em Processo De Execução Fiscal**

Abril de 2013



Universidade do Minho
Escola de Direito

Carla Sofia da Rocha Tavares

Estudo Sobre a Reclamação Dos Actos Proferidos Em Processo De Execução Fiscal

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Abril de 2013

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ____/____/____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Um especial agradecimento a todos aqueles que directa ou indirectamente contribuíram para a elaboração deste estudo. Uma palavra de apreço a quem, nestes últimos anos, nos acompanharam e apoiaram nas actividades e estudos académicos, à Andreia, ao Nuno, à Patrícia e ao Nunes de Oliveira. Em especial, ao João.

Por fim, um sentido agradecimento ao Doutor Joaquim Freitas da Rocha. Enquanto orientador louvou-nos com a pertinência das suas críticas, sugestões, disponibilidade e rigor. Enquanto Professor ensinou-nos o caminho do *saber*. Cumpre-nos agora o dever de percorrer esse caminho.

ESTUDO SOBRE RECLAMAÇÃO DOS ACTOS PROFERIDOS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O presente estudo tem como pretensão o estabelecimento de um regime jurídico do meio processual judicial de Reclamação, previsto nos artigos 276.º a 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro. Este meio processual é a consagração da garantia prevista no artigo 103.º, n.º2 da Lei Geral Tributária, de Reclamação, para o Juiz da execução, dos actos materialmente administrativos praticados pelo órgão da administração tributária.

Como tal, vamos iniciar o trabalho procurando enquadrar a Reclamação no conjunto de meios processuais judiciais previstos para o contencioso tributário, bem como a sua contribuição para a exigência constitucional de uma tutela jurisdicional efectiva ao dispor dos contribuintes e quaisquer interessados, titulares de um direito ou de um interesse legalmente protegido.

Na parte II. do trabalho vamos estreitar a análise no sentido de contextualizar e relacionar a Reclamação com o processo de execução fiscal, dando depois consistência a uma interpretação jurídica do conjunto de actos passíveis de ser proferidos em processo de execução fiscal, concorrendo para isso a invocação de princípios jurídicos, da dogmática, da jurisprudência e, por fim, como não podia deixar de ser, das normas. Incidiremos com acentuada importância no estudo da natureza do processo de execução fiscal e dos diferentes actos que emergem da actividade dos órgãos da administração tributária.

Na parte final, vamos deter-nos na análise do regime jurídico da Reclamação, procurando preencher as insuficiências normativas e estabelecer um conjunto de critérios interpretativos de conceitos jurídicos importantes na concepção e natureza deste meio processual judicial, como sejam a necessidade de preservar a utilidade da acção e a verificação dos seus efeitos, em especial, a amplitude dos seus efeitos suspensivos. Cabe-nos fazê-lo dentro de um espaço de valoração que é dado à discussão teórica de temas em face do desiderato de um trabalho desta natureza.

THE LEGAL CLAIM OF ACTS PRONOUNCED IN FISCAL ENFORCEMENT PROCESS

The present study pretends to establish a legal system from the judicial procedural remedy of Legal Claim, under Articles 276.º to 278.º of the Code of Tax Law Proceedings and Procedures, approved by Decree-Law n. 433/99, 26th October. This procedural remedy confirms the guarantee provided in Article 103.º, n. 2 of the General Tax Law, of Legal Claim, for the presiding Judge, of the materially administrative acts performed by the Tax Administration's Authority.

Therefore, we will start this work by trying to include the Legal Claim in the set of judicial procedural remedies prospected to the tax litigation, as well as its contribution to the constitutional demand of an effective judicial protection available to taxpayers and any interested parties, holders of a right or of a legally protected interest.

In part II. of this study, we will limit the analysis in order to contextualize and relate the Legal Claim with the fiscal enforcement processes, giving, then, consistency to a legal interpretation of the set of acts that can be pronounced in fiscal enforcement process, using for this the citing of legal principles, the dogmatic, jurisprudence and, finally, of course, the standards. We will also focus on the study of the fiscal enforcement process's nature and of the different acts that emerge from the activity of the Tax Administration Authority.

In the final part, we will restrict ourselves to the analysis of the Claim's legal system, trying to fill the regulatory insufficiencies and to establish a set of interpretive criteria of legal concepts that are important in the design and nature of this judicial procedural remedy, as the need to preserve the usefulness of action and verification of its effects, in particular, the extent of its suspensive effects. It is for us to do it within a space of valuation that is given to theoretical discussion of topics in the face of the desideratum of a work of this nature.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	xv
INTRODUÇÃO	19

PARTE I. ENQUADRAMENTO DO REGIME LEGAL DA RECLAMAÇÃO DOS ACTOS PROFERIDOS EM EXECUÇÃO FISCAL

CAPÍTULO I. PRINCÍPIOS ORIENTADORES

§ único. A Tutela Jurisdicional Efectiva	23
1. Da Protecção Contra Actos Lesivos De Direitos e Interesses Legalmente Protegidos.....	23
2. Plenitude Do Contencioso Tributário – Uma Orientação Contra os Actos Lesivos.....	27
3. Tutela Jurisdicional – Do Controlo Da Legalidade e Da Exigibilidade	30
3.1. Do Controlo Da Legalidade	30
3.2. Do Controlo Da Exigibilidade Da Dívida Exequenda	31
3.3. Breve Abordagem ao Mérito ou Oportunidade Da Decisão Administrativa.....	34

CAPÍTULO II. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A RECLAMAÇÃO

1. Apresentação Do Tema.....	37
2. Contextualização Da Natureza Do Processo De Execução Fiscal	39
2.1. Elementos Essenciais Do Processo	44
2.1.1. O Objecto Da Relação Jurídica Processual	44
2.1.2. Os Sujeitos Da Relação Jurídica processual	49
2.2. Uma Delimitação Das Fases Do Processo de Execução Fiscal	51
2.2.1. Instauração Do Processo/Citação Do Executado	53
2.2.2. Reacção	56
2.2.2.1. A Oposição à Execução Fiscal	57
2.2.2.1.1. Da Inexistência Do Imposto, Taxa Ou Contribuição	59

2.2.2.1.2. Da Ilegitimidade Da Pessoa Citada	60
2.2.2.1.3. Da Falsidade Do Título Executivo	61
2.2.2.1.4. Da Prescrição Da Dívida Exequenda	62
2.2.2.1.5. Da Falta De Notificação Do Acto No Prazo De Caducidade	66
2.2.2.1.6. Do Pagamento Ou Anulação Da Dívida Exequenda	68
2.2.2.1.7. Da Duplicação De Colecta	68
2.2.2.1.8. Da Ilegalidade Concreta Da Liquidação	70
2.2.2.1.9. Quaisquer Fundamentos a Provar Por Documento e Que Não Envolvam a Apreciação Da Legalidade Da Dívida	71
2.2.2.2. A Extinção Da Obrigação De Pagamento Da Dívida Exequenda	73
2.2.2.2.1. Pedido De Dação Em Pagamento	73
2.2.2.2.2. Pedido De Pagamento Em Prestações	74
2.2.3. Penhora	77
2.2.4. Da Convocação De Credores e Graduação De Créditos	81
2.2.5. Da Venda Dos Bens Penhorados	82
3. A Reclamação Dos Actos Proferidos em Processo de Execução Fiscal	83
3.1. Ideia Da Sua Evolução Histórica	83
3.2. A Reclamação Enquanto Meio Impugnatório – Proposta De Rejeição De Qualificação Diversa	85
<i>APONTAMENTO CONCLUSIVO</i>	89

PARTE II. DA NATUREZA DOS ACTOS PRATICADOS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

CAPÍTULO I. CONCEITO DE ACTO ADMINISTRATIVO

1. Apresentação Do Tema	93
2. Os Actos De Execução No Quadro Geral Dos Actos Jurídicos – Administrativos	94

CAPÍTULO II. DOS ACTOS PROFERÍVEIS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. Actos – Componente Dinâmica Do Processo De Execução Fiscal	
1.1. Apresentação	103
1.2. Enunciação De Um Regime.....	103
1.3. Natureza Do Processo Na Perspectiva Dos Actos.....	107
1.3.1. Os Elementos Objectivos Do Acto.....	110
1.3.2. Os Elementos Subjectivos Do Acto	114
1.3.3. Uma Perspectiva Sobre a Impugnabilidade Do Acto.....	115
1.4. Posição Sobre Actos Administrativos Em Processo De Execução Fiscal.....	120
2. Da Enumeração De Actos Do Processo de Execução Fiscal.....	123
2.1. Apresentação.....	124
2.2. Actos Por Iniciativa Do Executado Ou Outro Titular De Interesse Legalmente Protegido – Reacção à Execução.....	124
2.2.1. Do Requerimento De Arguição De Nulidade.....	124
2.2.2. Da Constituição De Garantia.....	126
2.2.3. Do Pedido De Dispensa De Prestação De Garantia.....	129
2.2.4. Pedido De Indemnização Por Prestação De Garantia Indevida.....	133
2.2.5. Pedido de Redução Da Garantia Prestada.....	134
2.2.6. Da Apensação De Processos De Execuções Fiscais.....	135
2.2.7. Do Pedido De Verificação Da Caducidade Da Garantia.....	137
2.2.8. Do Pedido De Pagamentos Em Prestações.....	138
2.2.9. Do Pedido De Dação Em Pagamento.....	141
2.2.10. Do Pedido De Levantamento Da Penhora.....	142
2.2.11. Do Pedido De Anulação De Venda.....	144
2.2.12. O Acto De Compensação De Créditos Tributários Por Iniciativa Do Contribuinte.....	145
2.3. Actos De Execução Forçada Do Órgão Da Execução Fiscal.....	147
2.3.1. Apresentação.....	147
2.3.2. Do Acto De Instauração Do Processo De Execução.....	149
2.3.3. Do Acto De Citação.....	150

2.3.4. Do Incumprimento Do Pedido De Pagamento Em Prestações – Efeitos.....	150
2.3.5. Do Acto Da Penhora.....	151
2.3.6. Da Constituição De Garantia Especial Por Hipoteca Legal e Penhor.....	151
2.3.7. Do Acto De Convocação e Graduação De Créditos – Decisão.....	152
2.3.8. Do Acto De Venda.....	157
2.3.9. Do Acto De Compensação De Créditos Por Iniciativa Da Administração.....	159
2.4. Do Direito De Participação Dos Interessados (na formação das decisões administrativas cujos efeitos se produzem num processo de execução fiscal).....	161
<i>APONTAMENTO CONCLUSIVO</i>	<i>163</i>

PARTE III.DIMENSÃO FORMAL DO MEIO PROCESSUAL JUDICIAL DE RECLAMAÇÃO

CAPÍTULO I. DO DIREITO POSITIVO

1. Da Natureza Dos Prazos e Tempestividade Da Reclamação.....	167
1.1. Da Competência.....	174
1.2. Da Legitimidade Activa e Passiva.....	175

CAPÍTULO II. DO REGIME DA REVOGAÇÃO DE ACTOS PROFERIDOS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. Apresentação.....	179
2. A Revogação – Teoria Geral Do Direito Administrativo.....	181
2.1. Natureza Jurídica.....	181
2.2. Condições De Validade Do Acto Revogatório.....	183
2.2.1. Apresentação.....	183
2.2.2. Dos Pressupostos Do Acto De Revogação Válido (Condições Objectivas).....	183
2.2.3. Dos Pressupostos Do Acto De Revogação Válido (Condições Subjectivas).....	186
2.2.4. Da Validade Do Acto Revogatório – Prossecução De Finalidades Intrínsecas.....	188
2.3. Alguns Conteúdos Positivos Do Regime Jurídico Da Revogação No Processo Administrativo.....	189

2.4. A Revogação De Actos No Contencioso Tributário	193
2.5. O Regime De Revogação De Actos Previsto No Artigo 277.º Do CPPT	196
CAPÍTULO III. CONSAGRAÇÕES DO DIREITO POSITIVO NO REGIME JURÍDICO DA RECLAMAÇÃO	
1. Regime Regra – Do Diferimento Da Tutela Jurisdicional.....	201
2. Resistência à Proporcionalidade Na Previsão De Um Elemento Temporal No Acesso à Tutela Jurisdicional.....	207
3. Do Conhecimento Imediato Da Reclamação – Aspiração a Regime Regra.....	209
3.1. Apresentação	209
3.2. Conceito Jurídico De <i>Prejuízo Irreparável</i>	210
3.3. Do Elenco Das Ilegalidade Previstas No Artigo 278.º, N.º3 Do CPPT.....	217
3.3.1. Da Tipicidade Aberta Do Elenco De Ilegalidades Previstas No Artigo 278.º, N.º3 Do CPPT.....	222
3.3.2. Da Invocação Indirecta Ou Não Expressa De Prejuízo Irreparável	223
4. Do Efeito Suspensivo – Estabelecimento De Um Regime	226
5. Notas Sobre Aspectos Formais De Um Processo Urgente	231
6. Das Consequências Da Litigância De Má Fé	232
7. Do Recurso Jurisdicional Da Decisão Proferida Pelos Tribunais De 1ª Instância	233
<i>APONTAMENTO CONCLUSIVO</i>	237
CONCLUSÕES.....	239
BIBLIOGRAFIA.....	243

LISTA DE ABREVIATURAS

Acs. Douts. – Acórdãos Doutrinários
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
CC – Código Civil
Cfr. – Confrontar
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPC – Código de Processo Civil
CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPPT – Código de Processo e de Procedimento Tributário
CPT – Código de Processo Tributário
CPTA – Código de Processo dos Tribunais Administrativos
CRP – Constituição da República Portuguesa
CTF – Ciência e Técnica Fiscal
DR – Diário da República
ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
Ed. – Editora
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis.
INIR - Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, IP
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
LOE – Lei do Orçamento de Estado
LOFTJ – Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais
LPTA – Lei de Processo nos Tribunais Administrativos
MP – Ministério Público
pág./págs. – Página/Páginas
RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA Norte – Tribunal Central Administrativo Norte

TCA Sul – Tribunal Central Administrativo Sul

UC – Unidade de Conta

UE – União Europeia

v.g. – *verba gratia*

vol. - volume

Aos meus pais,

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como tema a Reclamação Dos Actos Proferidos Em Processo de Execução Fiscal. A Reclamação configura um meio processual judicial do contencioso tributário com previsão normativa nos artigos 276.º a 278.º, do CPPT. Verificamos, desde logo, que a plenitude e a efectividade deste meio processual judicial extravasam os limites do texto normativo proposto naqueles três artigos.

Com efeito, a imprecisão normativa do regime jurídico da Reclamação tem sido preenchida pela hermenêutica jurisprudencial. O acervo de jurisprudência é agora grande, contudo também é grande o número de decisões com interpretações distintas em relação a um mesmo facto jurídico, senão mesmo contraditórias. Este aspecto apenas dignifica a Reclamação.

Assim, temos por escopo um estudo das tendências interpretativas nos mais diversos aspectos da Reclamação. Ao mesmo tempo que vamos dando relevo às diferentes perspectivas (jurisprudências e doutrinais) vamos percorrer um fim previamente proposto. Assim, no decorrer da exposição, vamos seguir uma linha argumentativa com base numa premissa inicial, na tentativa de acolher uma tese que concilie os diversos entendimentos com o único intuito de dar coerência ao regime jurídico estabelecido pelo legislador.

Resta dizer, que a premissa inicial que vamos propor foi o resultado de um estudo prévio ao momento em que é redigida esta dissertação, razão pela qual, a sua sistematização foi pensada em função da exposição da nossa tese argumentativa.

Assim, vamos iniciar o trabalho com um estudo de contextualização do tema, onde não podíamos deixar de convocar as exigências constitucionais que orientam as finalidades tuteladas pela Reclamação. Seguir-se-á uma parte onde se localizarão grande parte das proposições que defendemos, apoiando-nos pontualmente na jurisprudência e na pouca doutrina de que dispomos acerca do tema.

Por fim e não menos importante, reservamos a terceira e última parte deste trabalho para fazer uma incursão ao direito positivo e ao preenchimento de conceitos jurídicos previstos pelo legislador.

A pertinência deste tema e as razões para o seu desenvolvimento localizam-se, naturalmente, do domínio do direito adjectivo tributário e no conjunto de garantias que revestem a tutela administrativa e jurisdicional dos direitos dos administrados.

Mais especificamente, o processo de execução fiscal propõe a actuação mais agressiva e patológica na esfera dos administrados contribuintes. Consiste num processo de *expropriação* do património do contribuinte que, por variadas razões, não cumprem com as suas obrigações que emergem da relação administração – contribuinte. Neste aspecto, assume especial relevância a cobrança coerciva dos tributos, onde se incluem os impostos. Com efeito, o nível de tributação atingiu níveis inesperados. Na mesma proporção vêm aumentando os níveis de litigiosidade tributária.

Porém, num exercício de equilíbrio de poderes entre executado (devedor) e credor tributário, a Reclamação tem primado por ser flexível à evolução do aumento da agressividade da administração. Daí a sua natureza híbrida que defenderemos ao longo deste estudo.

PARTE I.

ENQUADRAMENTO DO REGIME LEGAL DA RECLAMAÇÃO DOS ACTOS PROFERIDOS EM
EXECUÇÃO FISCAL

CAPÍTULO I.

PRINCÍPIOS ORIENTADORES

§ Único. A TUTELA JURISDICIONAL EFECTIVA

1. DA PROTECÇÃO CONTRA ACTOS LESIVOS DE DIREITOS E INTERESSES LEGALMENTE PROTEGIDOS

A tutela jurisdicional efectiva no contencioso tributário manifesta-se, essencialmente, sob duas dimensões: a dimensão normativa ou objectiva, isto é, de acesso ao direito, relevando-se na segurança e da certeza jurídicas – que podemos classificar como componente estática do direito – por outro lado, a dimensão valorativa ou subjectiva, que consiste no acesso a uma decisão justa e em tempo útil – que caracterizamos de componente dinâmica do direito. A utilidade da decisão jurisdicional também se afere pela eficácia da sua execução e inerente

produção dos seus efeitos.¹ Além, obviamente, dos tribunais que asseguram a tutela jurisdicional, a administração assume-se como um elemento fundamental, porquanto deve pautar a sua actuação pela conformidade das suas decisões com o ordenamento jurídico e libertar-se de qualquer irreverência que eventualmente possa assolar as suas decisões e que se relacionem com interesses privados.

André Festas da Silva assinala que a tutela jurisdicional efectiva não se satisfaz com o simples acesso ao direito sendo necessário que da protecção conferida aos destinatários das decisões judiciais e que procuraram a justiça consigam alcançar a (...) *utilidade que possa satisfazer os seus interesses.*² Note-se que, em face deste desiderato, a efectiva execução das sentenças assume especial relevância, sendo certo que o que se pretende com a *iustitia* é a descoberta da verdade e não propriamente a satisfação de interesses “das partes”. Com efeito, a administração tem o dever de cumprir/executar a sentença de imediato³, não se aceitando que se fique pelas meras declarações de intenção. Não havendo execução imediata a administração entra em mora e fica sujeita ao pagamento de juros de mora.⁴

Desta breve introdução deve notar-se que, na verdade, o princípio da tutela jurisdicional efectiva consagra dois direitos fundamentais distintos, mas estritamente conexos: por um lado, o acesso aos tribunais e, por outro, o acesso ao direito. Como se revê, desde logo, no n.º1, do artigo 20.º, da Constituição, é consagrada uma referência àqueles dois direitos fundamentais, *A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência, de meios económicos.* (sublinhados nossos) Acresce que o disposto no n.º5, do mesmo preceito legal, segundo o qual a Constituição confere protecção à obtenção de uma tutela efectiva e em tempo útil. A efectividade e a utilidade da acção junto dos tribunais são as máximas que logramos salientar neste ponto da matéria. Porém, o acesso ao direito possui um âmbito muito mais alargado, pois inclui o direito à informação e consulta jurídicas, o direito ao patrocínio judiciário

¹A propósito da plenitude na tutela judicial, LITAGO LLEDÓ, Rosa, *Las Autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*, Aranzadi Editorial, Elcano (Navarra), 2000, pág.60, salienta que “*Resulta de sobra conocido que la completud del derecho a la tutela judicial efectiva requiere el aseguramiento de un posterior fallo judicial. Impediéndose así que la conservación o consolidación de situaciones irreversibles contrarias al derecho o interés que en su momento reconozca el Tribunal, pueda vaciar de contenido la garantía jurisdiccional del artículo 24 CE*”.

²SILVA, Andre Festas, *Princípios estruturantes do Contencioso Tributário*, Ed. Dislivro, Lisboa, 2007 pág. 70.

³Cfr. com o artigo 100.º, da LGT.

⁴Cfr. com o artigo 43.º, n.º 5, da LGT pela redacção dada na Lei n.º 64.º-B/2011, de 30/12 (OE 2012). São devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa de juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

ou de assistência de advogado e o facto da insuficiência de meios económicos não poder ser impeditiva no acesso aos tribunais. Contudo, este trabalho circunscreve-se à perspectiva do direito de acesso aos tribunais que tem como corolário, o direito à tutela jurisdicional e efectiva. Com efeito, seria insuficiente olharmos apenas para a previsão constitucional da garantia do acesso aos tribunais por parte das pessoas (físicas ou jurídicas) uma vez que, além da previsão, a tutela deverá dar-se como sendo efectiva.

Segundo Gomes Canotilho e Vital Moreira, o princípio da efectividade articula-se numa compreensão unitária da relação entre direitos materiais e direitos processuais, entre direitos fundamentais e organização e processo de protecção e, por fim, na garantia.⁵ Assim, o acesso efectivo aos tribunais postula a existência de tipos de acções ou recursos adequados à defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, sendo certo que o texto constitucional também confere o direito à tutela efectiva em sede de justiça administrativa, nos termos do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição, onde se insere, inelutavelmente, a justiça tributária. Assim postula o n.º 4 daquele preceito constitucional, *É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de mediadas cautelares adequadas.*⁶

Fruto da evolução da justiça administrativa e tributária, aquela norma reflecte um recorte das principais espécies de acções e de sentenças tendentes à adopção de decisões que julguem adequadamente todas as pretensões dos particulares e dirigidas à defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. O legislador constitucional entendeu tutelar aqueles direitos e interesses legalmente protegidos, distanciando-se do acto administrativo em sentido estrito e do clássico recurso contencioso de anulação, pois prevê outras espécies de contencioso para diversas situações jurídicas em que o recurso de anulação não se apresentasse como sendo o meio processual judicial mais adequado para obter uma tutela plena. Assim, criaram-se novas formas de tutelar os direitos e interesses legalmente protegidos e de se dirigir aos tribunais. Note-se, a título de exemplo, a previsão do meio judicial de intimação à prática de actos administrativos legalmente devidos, cujas consequências jurídicas se distinguem das que

⁵Vide Canotilho, J.J. Gomes e Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa, Anotada, Artigos 1.º a 107.º, volume I*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, anotação n.º XII ao artigo 20.º, pág. 416.

⁶O sublinhado é nosso.

resultam do clássico contencioso de anulação. Na intimação é proferida uma decisão de condenação, levando a administração a proferir o acto devido enquanto no clássico contencioso de anulação, a decisão judicial tem por mero efeito a anulação da decisão administrativa controvertida. Em princípio, a administração pode voltar a proferir novo acto expurgado os vícios que inicialmente impendiam sobre o acto anulado.

A Lei Geral Tributária personaliza um conjunto de meios processuais judiciais que regulam a justiça do contencioso tributário. A par do contencioso tributário, o contencioso administrativo também é, em certas situações, chamado a dirimir alguns litígios em matéria tributária,⁷ nomeadamente quando se suscite a ilegalidade de um acto administrativo em matéria tributária que não seja um acto de liquidação.

Várias são as referências que são feitas na LGT à tutela plena e efectiva, note-se o disposto no n.º 1, do artigo 95.º. Esta norma prevê que *O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, seguindo as normas de processos prescritas na lei.* Também, no n.º 2, do artigo 97.º pode ler-se, *A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.* O artigo 97.º enumera de forma não exaustiva, um conjunto de actos que podem ser lesivos, vindo depois o artigo 101.º enunciar um conjunto de meios processuais judiciais tributários ao dispor do contribuinte para: i) *impugnar* os referidos actos que lhe poderão ser lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, ii) para *intimar/condenar* a Administração Tributária a determinado comportamento omissivo de direitos e interesses legalmente protegidos, iii) a fazer *reconhecer* a existência de determinado direito ou interesse legítimo em matéria tributária e, por fim, iv) a *adoptar* uma medida de carácter preventivo.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) faz também menção à tutela plena e efectiva. Note-se a redacção do n.º 1, do artigo 96.º, deste código, segundo o qual, *O processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária*, consagrando-se depois, no artigo 97.º, todo um conjunto de meios processuais compreendidos no processo judicial tributário.

No que à Reclamação do acto do órgão da execução fiscal, prevista nos artigos 276.º e seguintes, do CPPT, diz respeito, verifica-se que quer o texto normativo da LGT quer o do CPPT

⁷Cfr. com o disposto no artigo 97.º, n.º 2, do CPPT, que prevê no recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, o seguimento das normas sobre processos nos tribunais administrativos. Atente-se também ao artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

se refere à reclamação como sendo denominada de *O recurso, no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal*.⁸ Esta configura, julgamos, uma primeira nota curiosa sobre a qual nos debruçaremos mais à frente e que desde já se dá relevo na medida em que a reclamação é identificada de entre o conjunto de meios processuais, como se tratando de um recurso, sendo certo que olhando para a redacção do artigo 276.^o se pode notar que é aí denominada de modo distinto, isto é, como sendo uma *Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal*. Ora, o legislador prevê, desde logo, que a reclamação é um meio processual judicial que incide sobre actos e a decisões do órgão da execução fiscal, o que não se estranha, atendendo a que podem ser proferidos actos com conteúdo decisório no processo de execução fiscal. Como consequência, a amplitude do objecto deste meio processual judicial de reclamação - pois engloba, em princípio, quaisquer actos praticáveis em processo de execução fiscal - tem por virtude dotar este meio processual judicial de uma natureza *sui generis*. A natureza do meio processual judicial de reclamação dos actos será objecto de acentuada atenção na Parte II deste trabalho, apontando-se porém, desde agora, a pertinência desta matéria.⁹

2. PLENITUDE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO – UMA ORIENTAÇÃO CONTRA OS ACTOS LESIVOS.

Terminamos o apartado anterior referindo que a reclamação tem por objecto, em princípio, quaisquer actos praticáveis em processo de execução fiscal. Vejamos porquê. A reclamação configura, como dissemos, um meio processual judicial inserindo-se no conjunto de meios que proclamam a exigência constitucional de plenitude dos meios de impugnação de actos lesivos de direitos e interesses legalmente protegidos. A par destes prevê-se a existência de meios de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, de meios que obriguem a Administração a agir e, por fim, a existência de meios cautelares.

⁸ Cfr. com a alínea d), do artigo 101.^o, da LGT e alínea n), do artigo 97.^o, do CPPT.

⁹ A expressão *actos praticados na execução fiscal*, em termos literais, assume-se como sendo mais abrangente do que a expressão *decisões do órgão da execução fiscal*, porquanto, na primeira englobam-se quaisquer actos que possam ser praticados num processo de execução fiscal, enquanto a segunda expressão, em termos puramente literais, circunscreve-se às decisões do órgão da execução fiscal propriamente dito. Aqui, de facto, e atendendo que, a prática de actos no processo de execução fiscal não está reservada ao órgão da execução fiscal, vejamos o exemplo da dação em pagamento que é requerida junto do ministro, parece-nos que o legislador foi mais feliz ao utilizar a expressão, *actos praticados na execução fiscal*. Dai a razão da escolha do título deste trabalho.

Todos estes meios consubstanciam, no seu conjunto, os quatro tipos de meios processuais previstos e tidos como necessários para a concretização de um contencioso pleno.¹⁰

Ora, todo este conjunto de meios de diversa natureza faz elevar o contencioso tributário a um contencioso de plena jurisdição afastando-se do contencioso de mera anulação, tal como vigorava na concepção clássica objectivista em que o contencioso administrativo girava, muito simplesmente, à volta do acto administrativo.

De facto, se nos é permitido referir em modos tão simplistas, o contencioso tributário não vive apenas de pedidos de anulação de actos, ou seja, o controlo jurisdicional não reage apenas perante um acto pré-existente (administrativo, dotado de definitividade e de executoriedade) produtor de efeitos jurídicos lesivos na esfera de determinado sujeito e, eventualmente, ferido de uma qualquer ilegalidade, estando também prevista aquela actuação jurisdicional quando a administração é omissa na sua actuação ou quando lhe é exigido reconhecer um determinado direito.

Posto isto, a plenitude do contencioso tributário encontra-se assegurada com a previsão de acções para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária¹¹, com o direito de impugnar actos administrativos de diversa natureza¹², tais como, actos que comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação de um acto de liquidação, actos que se consubstanciam em decisões proferidas em reclamações administrativas¹³, actos praticados no processo de execução fiscal, a adopção de medidas cautelares¹⁴e, por fim, intimação à prática de actos administrativos legalmente devidos.¹⁵ Como tal, a previsão de um conjunto de meios processuais deste tipo, com diferentes naturezas de consequências jurídicas reflectem, deste modo, a plenitude do contencioso tributário.¹⁶

¹⁰ Vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 234, quanto aos meios processuais que complementam as quatro exigências constitucionais.

¹¹ Cfr. com os artigos 101.º, alínea b), da LGT e 97.º, n.º 1, alínea h), do CPPT.

¹² Cfr. com os artigos 101.º, alíneas a), d), i), j), da LGT e 97.º, n.º 1, alíneas a) a g), n) e p), do CPPT.

¹³ Referimo-nos em concreto à reclamação graciosa prevista nos artigos 68.º e ss, do CPPT.

¹⁴ Cfr. com os artigos 97.º, n.º 1, alínea o) e 237.º, 238.º, todos do CPPT.

¹⁵ Cfr. com os artigos 101.º, alínea h), da LGT e 97.º, n.º 1, alíneas j) e m), do CPPT.

¹⁶ Vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições...*, pág. 234. Segundo o autor, a Constituição prevê uma autêntica *imposição legiferante* ao legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade, de quatro tipos de meios processuais, aos quais intitula as *quatro exigências constitucionais*, a saber: meios de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, meios impugnatórios de actos lesivos, meios que obriguem a administração a agir (determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos) e meios cautelares adequados.

Uma última nota relaciona-se com a tipicidade dos meios processuais. A tipicidade é encarada como a imposição do meio processual adequado, segundo uma regra de disciplina das formas processuais. Este princípio viria a perder a formalidade que o caracterizava no sentido da materialidade das decisões jurisdicionais, devido à previsão de um dever do juiz em ordenar a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado, este princípio é denominado, pela doutrina, de anti formalista ou *pró actione*.¹⁷ Com efeito, segundo André Festas da Silva, o direito à tutela jurisdicional efectiva, por um lado, e a reserva material de jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais, por outro, não admitem o princípio da tipicidade tal como estava primitivamente previsto, porquanto, além da possibilidade de reagir contra um acto, podem os administrados recorrer a meios de protecção dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.¹⁸

Neste ponto da matéria, parece-nos ser possível adiantar, desde já, que a reclamação se insere na exigência constitucional de impugnação de actos lesivos, sendo certo que se potenciam as dificuldades que a doutrina tem demonstrado em caracterizar a reclamação, até porque o próprio legislador ora a denomina de reclamação ora de recurso.¹⁹ Em concreto, a figura do recurso é geralmente associada ao recurso contencioso de anulação (contencioso de segundo grau), no caso, por hipótese seria um recurso contencioso de actos praticados pela administração, enquanto a reclamação está geralmente associada ao pedido de revisão das decisões junto do autor do acto. Não obstante tais definições, pode-se facilmente observar que estes meios impugnatórios têm sido tratados pelo legislador de forma peculiar. Veja-se o exemplo da *reclamação* graciosa que é dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária independentemente de ter sido este o autor do acto tributário (artigo 73.º, n.º1, do CPPT), ainda que se lhe possa associar uma ideia de *autor do acto* de um modo abstracto. Pois, segundo esta ideia, entendemos que o *autor do acto* é a administração tributária vista no seu todo, rejeitando-se a ideia de que o *autor do acto* seria o autor específico que proferiu o acto. Por seu lado, o recurso estaria associado a um contencioso de segundo grau, seja junto de um superior hierárquico (recurso administrativo) seja junto dos tribunais (recurso contencioso), seja junto das instâncias superiores dos tribunais (recurso jurisdicional).

¹⁷ A correcção do meio processual adequado encontra-se prevista nos artigos 97.º, n.º3, da LGT e 98.º, n.º4, do CPPT. Em sede de procedimento veja-se o disposto no artigo 52.º, do CPPT, onde se prevê a convalidação oficiosa do procedimento na forma adequada.

¹⁸ No sentido de Silva, André Festas, *Princípios ...*, pág. 73.

¹⁹ O que nos distancia, desde logo, da qualificação da reclamação como se tratando de um incidente processual.

Seja como for, a ideia que nos fica, de momento, vai no sentido de que a reclamação prevista nos artigos 276.º e seguintes, do CPPT, é um meio impugnatório (note-se que, o legislador a insere no conjunto de meios impugnatórios ao dispor do contribuinte) que, ora se assume como um recurso (contencioso), ora se assume como um contencioso de revisão, consoante os actos que estejam a ser postos em crise. Acresce que, a reclamação se assume, em nossa opinião, como sendo um contencioso de verificação e controlo da legalidade dos actos, sendo certo que a tipologia dos actos recorríveis evoluiu no sentido de uma maior amplitude, pois não são sindicáveis apenas actos definitivos e executórios mas também actos que, não sendo definitivos sejam, simplesmente, lesivos de posições jurídicas subjectivas e de interesses legalmente protegidos.

3. TUTELA JURISDICIONAL – DO CONTROLO DA LEGALIDADE AO DA EXIGIBILIDADE

3.1. DO CONTROLO DA LEGALIDADE

O controlo da legalidade das decisões administrativas assume-se como sendo o corolário da conformidade da actuação da administração. Com efeito, é ao nível da conformidade das decisões com a Lei, em sentido lato, (conjunto de normas que titulam o *direito* de determinado ordenamento jurídico), que a actividade de resolução judicativa assume maior relevo. Assim, além dos actos que possam eventualmente ser praticados já no âmbito de um processo de execução fiscal, incluem-se no controlo de legalidade qualquer acto praticado pela administração tributária, como sejam o acto de liquidação propriamente dito e o acto administrativo em matéria tributária.

Concomitantemente tais actos serão sujeitos, caso assim entendam os sujeitos destinatários dos actos e outros interessados, ao controle da sua conformidade com o ordenamento jurídico em que se inserem, tanto pela via administrativa como pela via judicial, com recurso ao meio processual adequado para o fazer valer em juízo. Sendo pela via administrativa, o controlo pode dar-se junto do próprio autor do acto (contencioso de revisão) ou em segundo grau (contencioso recursivo). Pela via judicial, verifica-se essencialmente um controle de legalidade mediante, em regra, um contencioso de anulação.

O princípio da legalidade assume-se aqui como sendo o limite e o fim da decisão administrativa, justificando uma nova apreciação do acto com o fim de o expurgar dos vícios que impedem de vigorar, seja porque o vício é tão grave que faz com que não chegue sequer a produzir os seus efeitos, por ser um acto que se considere como sendo inexistente, seja porque o vício é tão menos grave que faz com que se lhe verifique uma mera irregularidade.

3.2. DO CONTROLO DA EXIGIBILIDADE DA DÍVIDA EXEQUENDA

A exigibilidade consubstancia uma qualidade do crédito tributário e, como tal, está sujeita ao controle jurisdicional. Assim, a exigibilidade da dívida exequenda assume-se como um desiderato essencial no processo de execução fiscal, sendo certo que a não verificação desta qualidade jurídica tem, como consequência, a extinção da execução fiscal.

A exigibilidade da dívida exequenda está directamente relacionada com os três elementos essenciais à sobrevivência de uma obrigação, ou seja, a obrigação deve ser certa, líquida e exigível. Certa, na medida em que a prestação (quantia exequenda) já se mostra consolidada na ordem jurídica, portanto, já não se encontra em discussão a sua existência, a sua validade e conformidade com o ordenamento jurídico. Dívida líquida, porque já está determinado o seu *quantum*, dívida exigível, porque se mostra constituída (não dependente de qualquer facto futuro – certo ou incerto). Por fim, a dívida deve estar vencida em virtude de o seu destinatário (devedor) ter conhecimento da sua existência, por ter sido interpelado a cumpri-la em determinado prazo e não o fez.

Estando reunidos os três elementos essenciais ou pressupostos, a dívida exequenda encontra-se em posição de ser objecto de cobrança coerciva, confirmando-se os acréscimos moratórios vencidos e vincendos, bem como as demais despesas subjacentes àquela cobrança coerciva. Em consequência, é instaurado um processo (no caso, o denominado processo de execução fiscal), mediante o qual se vão praticar actos tendentes à eficaz cobrança daquela dívida. São actos que impelem o devedor (originário, solidário ou subsidiário, consoante as situações) a cumprir com a obrigação de pagamento ou, melhor dizendo, ao cumprimento da dívida exequenda.

A cobrança da dívida exequenda é movida por interesses públicos de arrecadação de receitas para fazer face ao financiamento público, sendo, por via disso, orientada por

determinados princípios. De entre os vários princípios a que a LGT e o CPPT fazem menção, destacam-se nesta matéria, obviamente, o princípio da legalidade que prevalece sobre toda e qualquer actuação de um ente público e, em concreto, a celeridade na tramitação do processo de execução fiscal e a eficácia na cobrança do crédito exequendo.

Obviamente, quando se instaura um processo de execução fiscal, a cobrança da dívida já se encontra numa fase adiantada sendo, correntemente, designada por fase patológica. E, como tal, a dívida está geralmente mais perto da sua consolidação na ordem jurídica. Este é, aliás, um aspecto essencial para que se possam fazer incidir sobre o devedor as medidas de natureza coercitiva, pois não se justifica que se lhe imputam ónus quando ainda não se sabe se a obrigação é exigível. Contudo, razões de celeridade apontam para que se prossigam os autos quando ainda se discute a conformidade do acto de liquidação, daí se prever a possibilidade de suspender a eficácia do acto de liquidação o que equivale dizer, suspender a tramitação do processo de execução fiscal. A suspensão obedece, contudo, a apertados requisitos. A importância da suspensão assume-se, nesta matéria, com elevado relevo, razão pela qual, deverá ser referenciada ao longo deste trabalho.

Posto isto, em regra, os meios processuais ao dispor do devedor em fase de execução fiscal, que por uma questão terminológica passamos a denominar de *executado*, não incidem directamente sobre a legalidade do acto tributário mas sim sobre a exigibilidade do crédito exequendo e acrescidos, onde se analisam, por exemplo, questões formais relacionadas com determinados requisitos de validade do título executivo. Dissemos em regra, porque se excepcionam as situações em que o *executado* não teve oportunidade de suscitar o controlo da legalidade do acto tributário em momento anterior à instauração do processo executivo, seja porque não estava legalmente previsto o meio para o fazer, seja porque não foi dada essa oportunidade ao destinatário do acto. Cumpre-se assim a efectividade do controlo jurisdicional. A título de exemplo, citamos os responsáveis subsidiários. Estes *executados subsidiários* são chamados à relação jurídica num segundo momento, que inicialmente era ocupada do lado passivo por um devedor originário ou principal. Como tal, é-lhes permitido suscitar as já referidas questões de legalidade relacionadas com o facto jurídico que consubstancia a dívida exequenda. Porém, ao mesmo tempo que levam à discussão o facto tributário podem igualmente insurgir-se contra a exigibilidade do crédito exequendo, suscitando, naturalmente, questões de diferente natureza. Também referimos que pode acontecer, em fase de execução fiscal, se discuta/

aprecie a legalidade do acto tributário sempre que a lei não haja assegurado ao sujeito passivo o meio judicial de impugnação ou recurso contra o respectivo acto de liquidação.²⁰

Posto isto, fazendo uma ponte de uma análise de carácter mais analítico para a análise dos diversos meios processuais judiciais previstos no nosso ordenamento jurídico, podemos dizer que, em princípio, o controlo da exigibilidade ou inexigibilidade da dívida exequenda se encontra associado à oposição em execução fiscal (prevista nos artigos 203.º e seguintes, do CPPT). O controlo da exigibilidade da dívida exequenda poderá fundamentar-se nas seguintes situações que passamos a enumerar: i) ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título, portanto, a situação em que é pedido o cumprimento de uma obrigação de pagamento a pessoa que não é o obrigado legal, ii) a falsidade do título executivo, iii) prescrição da dívida exequenda, iv) extinção da execução por pagamento e v) quaisquer outros fundamentos que possam influir na exigibilidade da dívida em cobrança, conforme resulta das alíneas b), c), d), f) e i), do n.º1, do artigo 204.º, do CPPT. Estes fundamentos são, em nossa opinião, invocáveis perante questões que se relacionem com a verificação da exigibilidade da dívida exequenda. Relembre-se que, ultrapassado o prazo para pagamento voluntário da dívida, esta se mostra exigível sendo que, a partir daí, o vício que possa eventualmente ser cometido estará relacionado com vicissitudes que possam ocorrer na cobrança propriamente dita. Uma das vicissitudes que achamos pertinente realçar é a relativa ao instituto da prescrição. Com efeito, o decurso do tempo sem que ocorra uma qualquer causa de interrupção ou suspensão pode ter por efeito a inexigibilidade da dívida ainda por cobrar, tornando-se a dívida, por via disso, não cobrável. Ora a consequência da existência de um vício deste tipo não pode deixar de ser senão a extinção da execução e consequente arquivamento do processo de execução.

Assim, depois de feita uma breve incursão pelo meio processual tributário de oposição à execução fiscal, resta saber se mediante a reclamação prevista nos artigos 276.º e seguintes, do CPPT se poderão suscitar questões relacionadas com a exigibilidade e inexigibilidade da dívida exequenda.

A dificuldade desta questão localiza-se em saber se a anulação de um acto faria corresponder a extinção da dívida exequenda. Julgamos ser possível. Senão vejamos. Se o acto a apreciar estiver directamente relacionado com a exigibilidade da dívida exequenda deverá, em

²⁰ Cfr.com o artigo 204.º, n.º1, alínea h), do CPPT.

nossa opinião, ter por consequência não só a anulação do acto como também a inexigibilidade da dívida. Retomando o exemplo que demos, quanto à prescrição da dívida, imaginemos que o executado requer junto do órgão da execução fiscal a declaração de prescrição da dívida exequenda e que este órgão assume uma posição contrária a essa declaração. Mediante a decisão do órgão, o executado dirige-se aos tribunais intentando uma reclamação do acto pedindo a anulação da decisão do órgão. Apreciada a questão, o tribunal decide no sentido de anular o acto verificando a prescrição, ou seja, a acção do executado é declarada procedente. Perante essa decisão, o órgão da execução fiscal deve anular a decisão recorrida e cumprir, por sua vez, a decisão jurisdicional que declarou a prescrição da dívida exequenda. Ou seja, produzem-se efeitos imediatos de anulação do acto e efeitos mediatos de declaração de prescrição e consequente extinção da execução fiscal.

3.3. DA BREVE ABORDAGEM AO MÉRITO OU OPORTUNIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA

Já acima afloramos a ideia de que o sistema de garantias de protecção de direitos e interesses legalmente previstos assume a natureza de contencioso de legalidade. Cumpre-nos porém acrescentar que, em princípio, a verificação do mérito ou oportunidade da decisão não está incluída no poder de apreciação dos tribunais. Esta matéria assume importância sobretudo no que se refere ao poder discricionário da administração. No que ao presente estudo diz respeito, se considerarmos que no processo de execução fiscal apenas se produzem meros actos instrumentais do poder judicial então esta questão nem se coloca. Pelo contrário, se propugnarmos no sentido de que no processo de execução fiscal se verificariam verdadeiros actos administrativos e, indo ainda mais longe, dotados de momentos de discricionariedade, então esta matéria já assumiria alguma relevância porquanto, sempre se poderia verificar situações jurídicas fora do alcance da apreciação jurisdicional²¹, por se encontrarem dentro de um espaço próprio de valoração da administração (em que subjazem questões de superior interesse público). Tentaremos abordar esta questão com maior profundidade quando estivermos em posição de conferir qual a natureza dos actos praticados em execução fiscal, na

²¹ Esclareça-se que associamos aos direitos os interesses legítimos por ser a conjugação destes dois conceitos que se mostram contemplados no artigo 276.º, do CPPT e que são abrangidos pela sindicância conferida por este meio processual.

parte II do presente estudo,²² nomeadamente, em matérias relacionadas com o alcance do poder jurisdicional sobre as diferentes decisões do órgão da execução fiscal.

²² No ordenamento jurídico francês mediante o *Référé fiscal*, que constitui um meio impugnatório do contencioso fiscal, pode o contribuinte francês recorrer da decisão administrativa que recusa as garantias prestadas pelo executado com vista à suspensão da execução. Quanto ao alcance da decisão do juiz, ressalta-se que, *le juge du référé fiscal n'a pas pour mission de statuer sur la légalité de la décision du comptable, mais seulement d'apprécier si les garanties offertes répondent ou non aux conditions fixées par la loi: il doit donc substituer sa propre appréciation de la situation à celle qu'avait eue l'administration – sans se soucier de l'éventuel défaut de motivation de la décision du comptable – et donc décider en son lieu et place si les garanties doivent ou non être acceptées. Cfr.* Collet, Martin, em *Procédures Fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Ed. Thémis droit, Paris, 2011, pág. 310.

CAPÍTULO II.

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. APRESENTAÇÃO DO TEMA

Estando esta parte destinada a notas de enquadramento jurídico da reclamação, não poderíamos deixar de tecer algumas notas sobre o processo de execução fiscal. Com efeito, é no decorrer deste processo que são proferidos os actos sujeitos à via contenciosa de reclamação. Como tal, ao analisarmos diversos aspectos deste processo, estamos convencidos que a tarefa seguinte, relacionada com a análise dos diversos actos (parte II), ficará, de certo modo, facilitada.

Assim, está legalmente previsto que o processo de execução fiscal tem natureza judicial²³ e constitui uma via específica para cobrança coerciva de dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas de direito público. Melhor do que tentar caracterizar que tipos de receitas são cobradas em processo de execução fiscal, as quais se assumem de variada natureza, remetemos para o disposto no artigo 148.º, do CPPT, o qual faz uma enumeração taxativa das

²³ Cfr. com o artigo 103.º, n.º1, da LGT.

diferentes dívidas passíveis de ser cobradas no processo de execução fiscal. De facto, podemos encontrar diferentes tipos de receitas, como sejam de natureza tributária (tributos), de natureza contra - ordenacional (coimas) e de natureza financeira (apoios financeiros). Essas receitas podem resultar de diversos actos, seja: i) de actos (administrativos) de liquidação - tributos, ii) de decisões de aplicação de coimas e iii) de decisões administrativas de concessão de apoios financeiros, sendo certo que estas assumem a forma de restituições ou reposições.²⁴

Do ponto de vista dos sujeitos, o processo de execução fiscal corre os seus trâmites perante uma entidade administrativa, a administração tributária (artigo 150.º, n.º1 do CPPT). Os tribunais tributários são chamados a intervir perante incidentes processuais (embargo de terceiros, habilitação de herdeiros e apoio judiciário, nos termos do artigo 166.º, n.º1, alíneas a), b) e c)), admitidos em processo de execução fiscal. Os tribunais também são chamados a intervir perante a oposição à execução, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal. Como qualquer relação jurídica, no processo de execução existem sujeitos, do lado activo e do lado passivo. Do lado activo podem distinguir-se dois sujeitos, o credor e o exequente. Segundo Joaquim Freitas da Rocha, credor tributário e exequente não são realidades sinónimas.²⁵ Este autor refere que, *(...) por um lado, existe um credor da quantia em questão (exequente em sentido impróprio), que poderá ser a Fazenda Nacional, um serviço público ou qualquer outra pessoa colectiva de Direito Público; e, por outro lado, existe o órgão da execução fiscal (exequente em sentido próprio), que é o órgão integrante da Administração Tributária que vai conduzir o processo de execução*. Do lado passivo surge-nos o devedor da obrigação, que tendemos a denominar de *executado*. Tanto do lado activo como do lado passivo pode acontecer a situação em que os respectivos sujeitos vêm as suas posições a ser ocupadas por outros sujeitos ou então a ser chamados subsidiariamente outros sujeitos àquela relação jurídica. No

²⁴ Nos termos do artigo 148.º, n.º2, alínea a), do CPPT estatui-se a cobrança em processo de execução fiscal de outras dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo. Relativamente a estes actos veja-se o disposto no artigo 155.º, do CPA, que contem a seguinte redacção, *Quando, por força de um acto administrativo, devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de processo Tributário*. Quanto às autarquias locais veja-se o disposto na Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15/01 (artigo 56.º, n.º3), com a redacção seguinte, *Compete aos órgãos executivos a cobrança coerciva das dívidas as autarquias locais provenientes de taxas, encargos de mais-valias e outras receitas de natureza tributária que aquelas devam cobrar, aplicando-se o Código de Procedimento e de Processo Tributário, com as necessárias adaptações*.

²⁵ Vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições...*, pág. 312.

primeiro caso, do lado activo, surge-nos o instituto da sub-rogação, no segundo caso, e do lado passivo, a título de exemplo, salientamos a figura do responsável subsidiário.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA NATUREZA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Tradicionalmente existem dois sistemas tendentes à realização da cobrança coerciva das dívidas ao Estado, o sistema judicial e o sistema administrativo.²⁶ De um lado, o sistema judicial caracteriza-se pelo facto de a administração estar dependente de uma decisão judicial (poder jurisdicional) para obter a executoriedade da dívida, ao que acresce não poder actuar directamente sobre o património do devedor, o que quer dizer que não pode fazer incidir qualquer garantia real ou pessoal sobre os bens do executado. Porém, a administração tem poder para extrair o título executivo, colocando-se na posição de credor tributário, por força do benefício de execução prévia.²⁷ Qualquer acto que se destine a dispor do património do devedor como forma de cobrar coercivamente a dívida depende de decisão judicial.

No que se refere ao benefício de execução prévia, verifica-se que a administração goza, na realidade, de dois benefícios, por um lado, i) do benefício de *execução* e, por outro, ii) de um benefício *prévio*. O benefício *de execução* consiste no poder da administração, sem necessitar de qualquer decisão judicial, portanto, da intervenção de um juiz, de proferir decisões que se manifestam unilateralmente ao seu destinatário produzindo efeitos na sua esfera jurídica. A sua actuação é legitimada por via da presunção de legalidade dos seus actos, o mesmo é dizer que a protecção do destinatário do acto é conferida atento o facto de aquele acto estar em conformidade com o ordenamento jurídico. Quanto ao benefício *prévio* consiste na modificação imediata da ordem jurídica por via da decisão administrativa atenta a definitividade e a

²⁶ Ambos se caracterizam como sistemas de natureza pública, porquanto a realização coerciva do crédito tributário está confiada a entidades públicas. Em direito civil podemos também encontrar um sistema de natureza privada, que consiste evidentemente na entrega da realização coerciva a entidades privadas, tais como, a título de exemplo, solicitadores de execução, a quem cabe a realização de diligências tendentes à efectivação daquela cobrança.

²⁷ A propósito do sistema judicial, López Díaz, António, *Periodo Ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001, “Con relación al juicio ejecutivo, hay que señalar que, salvo peculiaridades que pueden darse en cada ordenamiento, se trata de un proceso especialmente expeditivo, donde el órgano judicial no entra en consideraciones sobre los aspectos sustantivos del crédito tributario, pues dichas cuestiones deben haber sido resueltas con anterioridad en vía administrativa o judicial.”

respectiva eficácia do acto, sendo certo que a paragem de produção de efeitos do acto apenas se opera mediante uma causa de suspensão legalmente prevista.²⁸

Além do benefício de execução prévia, a auto-tutela administrativa revela-nos uma componente de actuação mais forte da administração como seja um poder de execução forçosa dos seus actos. Nesta vertente, além do benefício de execução prévia o benefício de auto-tutela administrativa faz com que a administração possa, também, executar forçosamente²⁹ o seu crédito incidindo acções persecutórias sobre o devedor demandado tais como, a título de exemplo, proferir um mandado de penhora do património do devedor como forma de assegurar os seus créditos.³⁰ Estamos aqui perante o denominado sistema Estado - administrativo³¹, que se caracteriza pelo facto de o processo de execução correr perante órgãos administrativos, que tanto procedem à instauração da execução mediante um título executivo que, por seu lado, é extraído pela própria Administração,³² como prossegue com a instauração da execução, dá conhecimento ao executado da existência de uma dívida, prossegue com a penhora de bens, com a venda e com a graduação dos créditos resultantes do produto da venda. Trata-se, de facto, de um processo semelhante ao que corre nos tribunais no âmbito do sistema judicial à excepção do facto de, quem pratica os actos de coacção para pagamento são os órgãos

²⁸ A jurisprudência do Conseil d'État, tribunal francês, sublinhou num dos seus arestos, CE 02.07.1982, *Huglo*, Rec. P. 258; AJDA 1982.657, concl. Biancarelli, a importância do benefício de execução prévia e a sua relação com a suspensão do acto administrativo da seguinte forma, que passamos a reproduzir, *que se caractere est la règle fondamentale du droit public et que le sursis à exécution n'est pour le juge qu'une simple faculté, alors même qu'existent des moyens sérieux et un préjudice difficilement réparable*.

²⁹ No aresto do STA, de 19.10.2011, (processo n.º 0578/11), o preenchimento dos requisitos para a execução forçada de um acto administrativo foi feito da seguinte forma, *Para se proceder à execução forçada de um acto é pois necessário: (i) que ele contenha uma obrigação, (ii) que seja notificado ao obrigado, (ii) e que o seu destinatário não tenha cumprido voluntariamente a obrigação que se lhe impôs. Se estas condições não se verificam, então a obrigação não é exigível*.

³⁰ No que se refere aos poderes de auto-tutela administrativa, ver acórdão do STA, de 19.10.2011, (processo n.º 0578/11), *Independendentemente de se saber se a Administração goza de poderes de auto-tutela administrativa que lhe permitam declarar, autoritária e unilateralmente, a existência de uma situação de incumprimento contratual e de definir a responsabilidade daí emergente, no caso concreto interessa sobretudo conhecer se o título em que se baseia a execução assenta num prévio acto que defina e configure o direito (...)*.

³¹ Que vigora nos ordenamentos português e espanhol. No ordenamento jurídico espanhol, ao contrário do português, a execução dá-se exclusivamente perante órgãos de natureza administrativa, que para além de levar a cabo todos os actos de coacção também soluciona todos os incidentes que possam surgir no decorrer do processo. O que poderá condicionar essa exclusividade é a protecção dos Direitos Fundamentais. O Princípio da Legalidade subjacente à actuação administrativa e a existência de acto administrativo prévio à execução legitimam, por outro lado, essa exclusividade porque o acto foi previamente submetido ao filtro da legalidade.

³² Em relação ao sistema francês Collet, Martin, em *Procédures Fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Ed. Thémis droit, Paris, 2011, pág. 296, refere que (...) *l'administration jouit du privilège du préalable: elle n'a pas à saisir l'autorité judiciaire pour rendre exécutoires ses décisions. L'administration est donc un créancier très spécial: elle est compétente pour édicter elle-même les titres qui lui permettent d'exiger de la part de son débiteur qu'il règle sa dette, en procédant à la mise en recouvrement de l'impôt*.

administrativos.³³ No ordenamento jurídico português, onde vigora este sistema, prevê-se que o órgão da execução fiscal, enquanto órgão administrativo, pratique actos materialmente administrativos não obstante tais actos estarem inseridos num processo de natureza judicial³⁴, o que revela não estarmos perante um sistema - Administração puro, uma vez que se pretende reservar aos tribunais a apreciação de qualquer acto que seja praticado no processo de execução fiscal, em última *ratio*.³⁵

Como acabamos de dizer, em Portugal vigora um sistema que julgamos caracterizar como sendo, tendencialmente, um sistema – Administração puro em sentido impróprio, em face do disposto no artigo 103.º, n.º 1 da LGT que lhe atribui a natureza judicial. Com efeito, é defensável, de certo modo, dizer-se que o sistema português possui actualmente alguns aspectos práticos que o aproxima muito do sistema – Administração puro. Repare-se que os actos são, quase em exclusivo, praticados pelo órgão da administração tributária e que o papel dos tribunais, como dissemos, é de última *ratio*, pois subsume-se à apreciação das decisões em jeito de recurso contencioso de anulação. Esta perspectiva distancia-se do entendimento, segundo o qual, o processo de execução fiscal é judicial e que o órgão da execução fiscal se limita a praticar, no processo, actos instrumentais em nome e sob a alçada do juiz.³⁶ Na

³³ *Los argumentos que se han dado para justificar el sistema de coacción a través de órganos administrativos han sido de diversa índole. De una parte, se ha aludido a la mayor celeridad que supone el procedimiento administrativo frente al judicial, que siempre resulta más solemne y con mayor lentitud. También se ha esgrimido la especial naturaleza que reviste el crédito tributario al estar destinado al sostenimiento de los gastos públicos y, por último se alega que no se pondrían en duda las garantías del deudor, ya que se le permitirían unos medios de defensa equivalentes a los previstos en el procedimiento judicial, al tiempo que siempre sería posible acudir a la vía jurisdiccional para la resolución de las controversias*, vide López Díaz, António, *Período Ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001, pág. 23.

³⁴ Cfr. com o artigo 103.º, da LGT.

³⁵ Paulo Marques invoca mesmo a (Des)judicialização no seu artigo *Execução fiscal: Uma ruptura com o princípio da separação de poderes*, publicado na *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, Número 1, Primavera, dando referência ao sistema actual de cobrança do crédito exequendo, *Anteriormente, a conjuntura caracterizava-se pelo incremento da judicialização do procedimento, traduzida na transferência crescente dos conflitos sociais para o poder judicial, com indiscutíveis ganhos para a cidadania mas igualmente como causa da subsequente morosidade e consequente ineficácia do aparelho judicial. Actualmente, assiste-se a uma necessidade premente da plena, célere e eficaz realização do direito, facultando inclusivamente às partes a alternativa de resolverem os seus litígios fora da esfera dos tribunais, mediante também a institucionalização da arbitragem tributária. Nesta linha, a tendência actual aponta também no sentido da transferência de um crescente número de actos procedimentais para outras entidades, nomeadamente a administração fiscal, salvaguardando-se o núcleo essencial da função jurisdiccional para os tribunais.*

³⁶ Vide, por exemplo, a posição assumida por Guerreiro, António Lima, *Lei Geral Tributária, Anotada*, Editora Rei dos Livros, em anotação n.º 4, ao artigo 103.º, escreve que, *Ao contrário do que resultaria de uma admissão ilimitada do privilégio de execução prévia, nos termos da qual todas as decisões definitivas e executórias da Administração seriam susceptíveis de ser cobradas coercivamente pela via administrativa, sem recurso aos tribunais, a cobrança coerciva das dívidas ao Estado efectua-se exclusivamente pela via de um processo judicial, ou seja, por meio de uma sucessão ordenada de actos judiciais, considerando-se como tais também os actos materialmente administrativos da execução fiscal, já que é em processo judicial que são praticadas.*

realidade, afigura-se-nos dizer, assistimos a uma transferência da competência em decisões que estavam reservadas ao juiz como por exemplo, a verificação e graduação de créditos e o pedido de anulação da venda. Esta transferência de competências assemelha-se, aliás, à que se assiste na figura do agente de execução em processo executivo cível. No entanto, quem ocupa o lugar de agente de execução é a administração. Obviamente, em *última ratio*, o poder jurisdicional é consecutivamente chamado a intervir no processo de execução fiscal quando haja um conflito entre credores e devedores, em cumprimento do Princípio constitucional da reserva da função jurisdicional dos tribunais.³⁷ Na verdade, julgamos que o fim que subjaz à atribuição da natureza judicial ao processo de execução fiscal como alude a LGT é precisamente *chamar* o juiz ao processo no sentido de dirimir os conflitos que ponham em causa direitos e interesses legalmente protegidos, ou melhor dizendo, que emergjam de relações jurídicas administrativas e tributárias, afigurando-se-nos ainda que é essa a razão pela qual a jurisprudência tem pendido para uma progressiva subida imediata dos autos para protecção do efeito útil.

Assim, no que diz respeito à natureza do processo de execução fiscal cumpre referir duas notas prévias: o facto de a presente análise dever partir do pressuposto de que no nosso ordenamento jurídico a função jurisdicional está especialmente reservada, em última palavra, aos Tribunais³⁸ e ao facto de se assistir a uma certa desjurisdicionalização do processo de execução fiscal porquanto, é exigida a intervenção do juiz ou do tribunal apenas para aquelas situações em que, em geral, se está perante a existência de um litígio.³⁹

Já tivemos oportunidade de dar nota da vontade do legislador em clarificar a natureza do processo de execução fiscal como sendo um processo judicial, porém são vários os factores económicos e sociais que têm contribuído para que essa premissa inicial tenha vindo a perder o seu vigor inicial. Note-se que, ainda há bem pouco tempo os tribunais tributários estavam, em termos de organização da administração pública, integrados no Ministério das Finanças.⁴⁰

³⁷ Cfr. com o artigo 202.º, da CRP.

³⁸ Cfr. com o artigo 212.º, n.º3, da CRP, o qual prevê, *Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.*

³⁹ No sentido de Rocha, Joaquim Freitas, *Lições...*, 4.ª edição, pág. 317.

⁴⁰ *Na verdade, a presente reforma era a ocasião propícia para dar, finalmente, concretização à transferência dos tribunais tributários para o Ministério da Justiça, que a Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, tinha determinado e impunha que se concretizasse no prazo de seis meses, mas que tardava em ser efectivada. Essa transferência é, finalmente, concretizada com o Decreto-Lei complementar do novo ETAF, que foi aprovado em Conselho de Ministros na passada quinta-feira, dia 27 de Novembro, e que determina a extinção dos actuais tribunais tributários, fixando em 1 de Janeiro próximo a data para a transferência das suas competências, bem como dos processos nele pendentes, para os novos tribunais administrativos e fiscais de primeira instância, (...) Com efeito, ao retirar a justiça tributária da dependência funcional do Ministério das Finanças,*

Acresce o facto de, nos tempos actuais adquirirem particular destaque as garantias dos contribuintes. Atento o exposto, julgamos ser defensável que, na senda desta particularidade, se vem assistindo a uma desjurisdicionalização do processo de execução fiscal, porquanto, ao contrário do que possa parecer, não é uma forte componente jurisdicional no processo de execução fiscal que vai assegurar maiores garantias aos contribuintes executados. Por outro lado, o processo jurisdicional tem, tradicionalmente, pautado por ser um processo moroso e dotado de pouca eficácia o que contraria os princípios subjacentes à cobrança do crédito tributário, na sua celeridade e eficácia.

A propósito das valências de uma forte componente administrativa na execução fiscal, a doutrina espanhola mais precisamente de António López Díaz, analisa os argumentos a favor de um sistema de execução com recurso aos órgãos administrativos, caracterizando-o como estando dotado de: i) uma maior celeridade do procedimento administrativo face ao processo judicial, ii) menor solenidade, iii) especial natureza do crédito tributário face aos seus fins de prossecução de necessidades colectivas e de interesse público e, por fim, iv) igual salvaguarda das garantias do contribuinte, uma vez que a administração tal como os tribunais têm de respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes executados.⁴¹

Ainda que se pense que as garantias dos contribuintes poderiam, eventualmente, ficar diminuídas em virtude de uma menor componente jurisdicional do processo de execução fiscal, na verdade é ao juiz a quem pertence a última *ratio* em face da reserva jurisdicional de que já falamos. Daí, como dissemos, a razão de termos vindo a assistir à transferência de competências do juiz para o órgão da execução fiscal. Ainda recentemente a apreciação do pedido de anulação de venda passou a competir ao órgão da execução fiscal, sendo a decisão susceptível, naturalmente, de ser objecto de reclamação nos termos do artigo 276.º, do CPPT.

Com efeito, julgamos estar perante um conflito entre duas concepções axiológicas do pensamento actual em direito tributário, por um lado, quer-se por força da conjuntura económica tornar o processo de execução fiscal mais eficaz e célere na cobrança do crédito tributário e assim obter mais e, com mais rapidez, receita pública e, por outro, estamos perante uma

criando as condições para que ela deixe de funcionar em espaços das Finanças, com funcionários das Finanças, põe-se um ponto final na inaceitável promiscuidade que, neste plano, existia entre o tribunal que julgava a administração tributária e a administração tributária que era julgada por ele. Todos os que conhecem as condições em que, até aqui, funcionavam os tribunais tributários compreendem a enorme importância deste passo. Vide Almeida, Mário Aroso, O NOVO REGIME DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Intervenção do autor, consultável em <http://rca.cejur.pt/RCA/Documentos/IntervencaoProfMarioAroso.doc.doc>, em 18.04.2013.

⁴¹ Vide López Díaz, António, *Período...*, pág. 27.

acentuada previsão de garantias dos direitos e interesses dos administrados. Atente-se, por exemplo, ao regime de pagamento em prestações da dívida exequenda (que não dispensa a necessidade de se ver prestada garantia ou, consoante os casos, ser dispensada essa garantia) o qual tem evoluído no sentido de se tornar um regime mais flexível, tornando-se mais acessível ao executado/devedor. Pretende-se um aumento do cumprimento com recurso a esta modalidade, ao qual se acresce, naturalmente, o facto de se implementarem requisitos mais apertados na idoneidade da garantia a prestar.

Voltaremos a estas questões quando dedicarmos um capítulo à natureza dos actos praticados em execução fiscal, pois tais matérias estão relacionadas em virtude de, sob o ponto de vista objectivo, os actos se manifestarem, em princípio, com uma natureza coincidente com o tipo de processo onde se inserem.

2.1. ELEMENTOS ESSENCIAIS DO PROCESSO

A execução fiscal é composta por dois elementos essenciais enquanto relação jurídica: o elemento relativo ao objecto e o relativo aos sujeitos dessa mesma relação. Esta matéria não estando directamente relacionada com o regime jurídico da reclamação é, de certo modo, como já dissemos, pertinente no enquadramento desde meio processual no conjunto de relações que decorrem de um processo de execução fiscal. Como tal, vamos tecer algumas notas que se relacionam com o objecto deste processo, bem como os sujeitos e respectivas modificações processuais.

2.1.1. O OBJECTO DA RELAÇÃO JURÍDICA PROCESSUAL

O objecto desdobra-se, em nossa opinião, em objecto imediato e objecto mediato. O objecto imediato consiste em propor uma acção ou movimento vinculativo dos meios inerentes ao poder executivo, no sentido da realização directa ou sucedânea do objecto do próprio direito através de actos unilaterais, tais como a apreensão de bens do património do devedor – tendo em vista a garantia da dívida exequenda - venda desse património para realização coerciva da dívida e graduação deste crédito em concurso de credores por dívidas do executado/devedor

perante terceiros. Estes actos são exteriorizados mediante decisões materialmente administrativas, por serem proferidas por um órgão administrativo, ainda que o sejam em processo de natureza judicial tal como o legislador o conotou. Distinguem-se destes, os actos de mero trâmite, - como sejam os actos de apensação de processos que não influam nos direitos e interesses legalmente protegidos – os quais consistem, essencialmente, em actos que, em princípio, em virtude da sua natureza, não são susceptíveis de lesar nem ir contra os interesses do executado e terceiros, porquanto, os seus efeitos não produzem efeitos externos ficando-se por meros efeitos internos (processuais).

O objecto mediato encontra-se associado à tipologia das dívidas em cobrança no processo de execução fiscal. De facto, a execução fiscal não se resume à cobrança coerciva de tributos, o seu objecto mediato é mais abrangente⁴², isto porque, para além da cobrança de Tributos (incluindo impostos aduaneiros, especiais e extra-fiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, entre outros) também serve à cobrança coerciva de coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo se aplicadas pelo Tribunal Comum, bem como, decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias⁴³, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público⁴⁴ que devam ser pagas por força de acto administrativo⁴⁵, bem como, reembolsos e reposições de apoios financeiros.⁴⁶

No âmbito da cobrança de tributos e no que diz respeito ao acto de liquidação propriamente dito, cumpre-nos distinguir auto-liquidação de hetero-liquidação. Com efeito, julgamos pertinente notar que quanto ao objecto mediato do processo de execução fiscal (que resulte de um acto administrativo de liquidação) deve existir um acto prévio e dotado de definitividade e executoriedade pois, estes são pressupostos associados à auto-tutela

⁴²Cfr. com o artigo 148.º, do CPPT.

⁴³ Cfr. também com o disposto no artigo 8.º, do RGIT.

⁴⁴ A AT passou a efectuar a partir de Julho de 2011 a cobrança coerciva de dívidas ao Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, IP (INIR, IP), face à celebração de um protocolo entre a AT e aquele instituto. O protocolo foi celebrado no quadro das competências do INIR, estabelecidas na Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, bem como dos artigos 175.º e 176.º, da Lei n.º 55.º-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011). Os processos são instaurados no INIR, que emite também o título executivo, sendo os actos de coerção praticados pela AT como entidade deprecada, após a recepção da carta precatória, por via electrónica, proveniente do INIR.

⁴⁵ Cfr. com o artigo 155.º, n.º1, do CPA.

⁴⁶ Toda a receita a cobrar em execução fiscal deverá ter fundamento legal, sendo certo que, não cabem no âmbito da execução fiscal a cobrança de dívidas do Estado e outras pessoas colectivas de direito público enquanto sujeitos de relações jurídicas bilaterais, isto é, de relações contratuais, como por exemplo rendas dos prédios do Estado.

administrativa que já supra referimos. Porém, no que diz respeito à auto-liquidação, tem-se questionado a atribuição de força executiva ao tributo auto-liquidado tendo-se presente que, à partida, parece não decorrer de um acto administrativo (de liquidação), pois a determinação da matéria colectável é efectuada pelo próprio sujeito passivo do tributo.⁴⁷

António López Díaz⁴⁸ a propósito da auto-tutela administrativa e das questões que levanta a propósito das auto-liquidações, nomeadamente, o facto de um acto desta natureza não prescindir de um acto administrativo prévio, (que já acima o caracterizamos como sendo resultado do *benefício prévio* da administração) propugna duas soluções: i) a primeira consistiria em praticar um acto específico que permitisse provocar efeitos iguais aos que derivam de um acto administrativo dispensando-se a abertura de um prazo voluntário para cumprimento da obrigação mas com possibilidade de impugnação, ii) a segunda hipótese considera que tais efeitos derivariam do próprio processo executivo. Na segunda hipótese o acto tomaria eficácia com a notificação do seu destinatário. Porém, na sequência desta segunda solução, poder-se-á estar a confundir *existência* e *validade* do acto com a *eficácia* desse mesmo acto. Com efeito, a validade de um acto não depende da sua eficácia. Contudo, o acto válido só produz efeitos jurídicos externos, isto é, na esfera do seu destinatário no momento em que este é validamente notificado do seu teor. Assim, a validade do acto consiste na aptidão intrínseca do acto para produzir os efeitos jurídicos inerentes ao tipo legal a que pertence, em consequência da sua conformidade com a ordem jurídica, enquanto a eficácia do acto consiste na aptidão extrínseca de efectiva produção dos seus efeitos jurídicos. Ora, nada impede que um acto desconforme à lei se torne eficaz e produza todos os seus efeitos como se de um acto válido se tratasse, porém, consoante os vícios que o afectem, pode vir a ser anulado ou declarado nulo.⁴⁹ Assim, em face da segunda hipótese, estar-se-ia perante uma questão de eficácia do acto e não propriamente perante a solução a dar à *validação* do acto de auto - liquidação.

Esta matéria enquadra-se num cenário de maior privatização da relação jurídica tributária, vista aqui não só do ponto de vista do cumprimento de meras obrigações acessórias mas também do cálculo do respectivo tributo a entregar nos cofres do Estado. A administração tem vindo a atribuir aos particulares, em crescendo, o cumprimento de obrigações que

⁴⁷ Vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições...*, pág. 224. Em suma, este autor define a auto-liquidação como sendo a situação em que o próprio sujeito passivo procede à declaração, quantificação e entrega da obrigação tributária, impendendo sobre si próprio o dever de cálculo do tributo devido.

⁴⁸ Vide López Díaz, António, *Período...*, pág. 27.

⁴⁹ Em relação aos actos cujo vício que os afecte seja de tal forma grave que faça com que o mesmo esteja ferido de nulidade, vide artigo 134.º, n.º 1, do CPA, *O acto nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade.*

tradicionalmente lhe estavam destinadas, favorecendo uma maior responsabilização dos sujeitos passivos do tributo, pondo-os a participar activamente em matéria de cumprimentos de obrigações acessórias. Um dos exemplos que podemos apontar como sendo revelador de uma tendente privatização da relação jurídica tributária é o relacionado com a auto-liquidação.

A auto-liquidação emerge assim contra uma ideia tradicional assente no facto de o acto de liquidação ter a natureza de um acto administrativo (tributário) resultado de um sucessão de actos tendentes à sua concretização, portanto, que decorre de um procedimento, o qual lhe confere validade e eficácia, estando assim em superação a ideia de que cabe aos serviços tributários e apenas a estes a determinação e cálculo do tributo. Note-se que a auto-liquidação não decorre de um acto prévio da administração⁵⁰ cabendo ao sujeito passivo a obrigação de declarar, apurar o imposto e de o entregar nos cofres da administração dentro de um prazo legalmente previsto. Situação distinta é aquela que ocorre quando o acto de liquidação é efectuado pela administração (hetero - liquidação). Neste caso, não obstante basear-se nas declarações do contribuinte, (as quais, se presumem verdadeiras)⁵¹ quem apura o imposto é a administração. Nesse acto de apuramento são verificadas eventuais divergências nos elementos declarados pelo sujeito passivo, ou seja, existe um pré-controlo das declarações (erros de preenchimento, por exemplo), bem como, o cruzamento de dados declarados pelo contribuinte com os dados declarados pelas entidades pagadoras desses rendimentos. Também existe um controlo do lado das despesas declaradas no sentido de verificar as que sejam fiscalmente relevantes, fazendo o cruzamento com os dados declarados pelas entidades fornecedoras dos bens e serviços, como dissemos, fiscalmente relevantes. Se porventura for detectada uma divergência, o acto de liquidação não é validado enquanto não for solucionada a divergência. Depois, efectuado o acto de liquidação entra-se na fase da produção de eficácia do acto com a respectiva notificação do sujeito passivo, fase esta que não está, em princípio, contemplada para a auto-liquidação. A notificação tem por efeito conceder um prazo voluntário para o pagamento da quantia liquidada, de abertura a eventual contencioso que incida sobre o acto, além de o dotar de eficácia.⁵²

⁵⁰ Como seja o caso do IRC e do IVA.

⁵¹ Cfr. com o artigo 75.º, n.º1, da LGT.

⁵² Em sentido distinto, vide Morais, Rui Duarte, *A execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, pág. 23. Este autor afirma que não se pode hoje continuar a afirmar que a liquidação que ocorre como resultado da declaração do contribuinte, na qual integralmente se baseia, envolva uma autêntica decisão administrativa, uma verdadeira aplicação do direito a um caso concreto cuja factualidade haja sido previamente estabelecida pela Administração.

Ora, se o sujeito passivo depois de efectuar a auto-liquidação não procede à obrigação de pagamento do imposto, urge a questão de saber se tal acto de liquidação pode, automaticamente, ser objecto de execução fiscal. Rui Duarte Morais trata esta questão aferindo-a no sentido de que a autoliquidação consubstancia uma confissão de dívida, de valor certo. Este autor assume em consciência que a ideia de atribuir à declaração do contribuinte a natureza de confissão é rejeitada pela doutrina tradicional por via da possibilidade da declaração ser alterada e não fazer prova plena dos factos declarados que sejam desfavoráveis ao declarante. Contudo, aquele autor coloca a seguinte questão: se poderá estar-se a confundir a natureza da declaração e o seu valor probatório. Aceitando, naturalmente, que a obrigação de imposto é indisponível, o autor defende, no entanto, que o valor probatório da declaração, ainda que posteriormente o possa ilidir por contraprova, confere um grau mínimo de certeza e liquidez à obrigação de imposto, requisitos necessários à chamada exequibilidade intrínseca de uma obrigação.⁵³ A dívida de imposto (confessada) é exigível porque existe uma forte probabilidade da sua existência em razão da confissão do contribuinte.

Posto isto, afigura-se-nos dizer que quando o sujeito passivo submete a declaração de rendimentos (por exemplo, o modelo 22 de IRC) está a constituir-se numa obrigação perante a administração de cumprir com o pagamento do imposto por ele apurado. Como tal, constitui-se numa obrigação sem necessidade de interpelação, em virtude de o seu devedor ter pleno conhecimento do montante a entregar (da prestação). O facto dessa obrigação declarativa e o seu cumprimento decorrer directamente da lei vincula o declarante ao teor da auto-liquidação no âmbito da relação jurídica, nascida com a ocorrência do facto tributário, sem prejuízo de, por via dessa mesma relação poder socorrer-se dos meios impugnatórios ao seu dispor.

Cumprir ainda, no que diz respeito aos meios impugnatórios, que deverá ser alcançada uma definitividade vertical do acto. Com efeito, aquando da auto-liquidação não existe ainda propriamente um conflito de pretensões, necessitando, por via disso, de uma apreciação prévia em contencioso administrativo antes de aceder ao contencioso judicial.⁵⁴

⁵³ Vide Morais, Rui Duarte, *A Execução ...*, pág. 24.

⁵⁴ Vide quanto à auto-liquidação, o disposto no artigo 131.º, n.º 1 e 2, do CPPT. Excepcionam-se as situações em que o fundamento seja exclusivamente matéria de direito e a auto-liquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 3, do CPPT.

Assim terminamos este ponto que se relaciona com o objecto do processo de execução fiscal, em concreto, quando a dívida derive do acto de liquidação de um tributo. Vejamos o elemento essencial dos sujeitos.

2.1.2. OS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA PROCESSUAL

No processo de execução fiscal os sujeitos assumem à semelhança de outras relações jurídicas obrigacionistas, um lado activo e um lado passivo. Do lado activo identificamos a entidade titular do crédito exequendo, sendo certo que nem sempre o sujeito activo coincide com o sujeito exequente. Na verdade, o órgão da execução fiscal assume-se como órgão executivo de créditos titulados por distintas pessoas colectivas de direito público. A título de exemplo, referimo-nos às dívidas do INIR (Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, IP), que derivam da falta de pagamento da taxa de portagem, bem como das coimas e custos administrativos, as quais são objecto de cobrança coerciva por parte dos órgãos da execução fiscal da administração tributária, mediante uma simples carta precatória. Neste caso específico, recorrendo novamente ao exemplo da cobrança das dívidas tituladas pelo INIR, IP, este organismo assume a posição de credor tributário enquanto o órgão da execução fiscal assume o papel de exequente, porquanto lhe compete a função de cobrar a dívida utilizando toda a sua estrutura organizativa dotada de recursos humanos especializados, bem como as prerrogativas que emergem do conteúdo funcional que lhe é próprio.

Do lado passivo, podemos encontrar o sujeito originário da relação jurídica, portanto, o obrigado legal da dívida exequenda. No entanto, poderão ocorrer modificações sucessivas do sujeito devedor originário com o apuramento de responsáveis subsidiários e solidários, em situações de reversão de dívidas de tributos⁵⁵ ou responsáveis civis, por coimas, dos gerentes e administradores.⁵⁶ A responsabilidade subsidiária dos gerentes⁵⁷ e administradores por dívidas tributárias depende do reconhecimento, no processo, de que foram executados todos os bens do

⁵⁵ Cfr. com os artigos 22.º a 24.º, da LGT.

⁵⁶ Cfr. com o artigo 8.º, do RGIT.

⁵⁷ A propósito do conceito de gerência e de actos de gerência, bem como a distinção de poderes administrativos e os poderes representativos dos gerentes, ver acórdão do TCA Sul, de 01.03.2011, (processo n.º 03337/09). Neste acórdão pode ver-se também analisado os regimes previstos nas alíneas a) e b) do artigo 24º da LGT, nomeadamente, quando ao ónus da prova da gerência efectiva bem como da culpa na insuficiência do património.

obrigado tributário originário ou que tais bens se mostram insuficientes na cobrança da dívida, passando o responsável, a partir daí, também a ocupar a posição de sujeito passivo da relação jurídica, obtendo, por via disso, a respectiva legitimidade processual para agir em seu nome, e nos mesmos termos do devedor originário, para suscitar a inexigibilidade da dívida exequenda e a ilegalidade do acto de liquidação.⁵⁸ Podem ainda ser responsabilizados subsidiariamente além dos gerentes e administradores, i) os titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada, pelas dívidas fiscais do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, nos casos em que o responsável não prove que o princípio da separação patrimonial não foi devidamente observado na sua gestão, ii) liquidatários das sociedades, sendo certo que quanto a estes se configura uma responsabilidade solidária, iii) gestores de bens ou direitos de não residentes, também um caso em que se configura uma responsabilidade solidária e iv) substitutos tributários, os quais poderão ser responsabilizados originariamente pelas importâncias retidas e não entregues - caso das retenções de carácter liberatório, salvo tratando-se de retenções a título de pagamento por conta de imposto devido a final, em que a responsabilidade dos substitutos é subsidiária.⁵⁹ De resto, além dos casos já mencionados, encontra-se prevista, i) reversão contra terceiros adquirentes de bens nas situações relacionadas com o direito de sequela sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, sendo certo que apenas respondem pelo imposto sobre os bens que tenham sido transmitidos, ii) a reversão contra antigos possuidores, fruidores ou proprietários de bens sujeitos a imposto de natureza patrimonial e, por fim, iii) reversão da execução contra funcionários, por responsabilidade subsidiária de actos dolosamente praticados por aqueles agentes, apurados no âmbito de um processo disciplinar. A responsabilidade solidária afere-se em diferentes termos porquanto os responsáveis solidários respondem pela dívida em igual posição dos responsáveis originários, bastando para isso que exista um vínculo/título que formalize essa solidariedade. A título de exemplo, são responsáveis solidários, as pessoas que garantam a dívida com uma fiança pessoal.⁶⁰

Regressando ao sujeito activo, cumpre-nos dar uma referência à sub-rogação. Com efeito, a sub-rogação é vista, também, como uma causa de modificação do sujeito da relação

⁵⁸ Cfr. com o artigo 22.º, n.º 4, da LGT.

⁵⁹ Cfr. com os artigos 25.º a 28.º, da LGT.

⁶⁰ Quanto às fontes da solidariedade, vide o artigo 513.º do CC, *A solidariedade de devedores ou credores só existe quando resulte da lei ou da vontade das partes.*

jurídica. Consiste no acto de terceiro que procede ao pagamento das dívidas tributárias ficando sub-rogado nos direitos da administração. Para isso basta-lhe efectuar um pedido de sub-rogação após o termo do prazo para pagamento voluntário, e que o mesmo seja autorizado pelo devedor ou então, que esse terceiro esteja munido com prova de um interesse legítimo.⁶¹ A sub-rogação importa efeitos: i) de natureza substantiva, ou seja, de conservação das garantias e privilégios da dívida exequenda e ii) de natureza processual, como seja, o prosseguimento do processo de execução fiscal para cobrança do crédito sub-rogado.⁶² Esta é uma sub-rogação de natureza pessoal, uma vez que actua sobre o sujeito da relação.⁶³ A dívida é paga pelo terceiro que sub-rogou, mas esse pagamento não tem por efeito a extinção a execução. Na verdade, quem pagou passa a ocupar o lugar do credor originário e arroga-se em todos os direitos que inicialmente eram titulados pelo credor inicial.⁶⁴

2.2. UMA DELIMITAÇÃO DAS FASES DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal assume, em nossa opinião, as seguintes fases: i) de extracção do título executivo, ii) do conhecimento do executado ou de qualquer outro interessado de que foi instaurado um processo de execução fiscal contra si e os inerentes direitos processuais, iii) penhora, iv) venda, v) graduação de créditos (que, por uma questão prática colocamos em momento posterior à venda, ainda que do ponto de vista legal surja em momento anterior à venda) e, por fim, vi) extinção da execução fiscal. As fases não são, contudo, obrigatórias no sentido em que são propostas, nem se pode dizer que sejam necessárias à extinção da execução. Queremos com isto dizer que, a extinção da execução por cumprimento da obrigação de pagamento, não obriga a que se atinja um qualquer grau de definitividade, basta por exemplo, que a dívida seja paga voluntariamente em qualquer momento do processo. Esta *flexibilidade* já tende a ser inferior se não houver vontade em cumprir voluntariamente com a obrigação, uma vez que faz avançar o processo no sentido de o órgão da execução fiscal

⁶¹ Vide os artigos 91.º e 92.º, do CPPT e artigo 41.º, n.º2, da LGT.

⁶² Esses efeitos resultam claramente do disposto no artigo 92.º, n.º1, do CPPT.

⁶³ A sub-rogação também pode ser entendida sob o ponto de vista real, que consiste na substituição em determinada massa patrimonial de determinada coisa por outra com o mesmo valor jurídico e económico.

⁶⁴ No Código Civil português a sub-rogação pode ser admitida por duas causas, i) a convencional, também denominada por voluntária ou contratual e a ii) legal. Vide, quanto à convencional, artigos 606.º e seguintes do CC e quanto à legal vide artigo 592.º.

proferir actos de natureza coercitiva. Neste caso, tudo depende do preenchimento de determinadas formalidades, como sejam, a título de exemplo, a citação do executado e o registo de um acto de penhora em momento anterior à venda.

Na verdade, o processo de execução fiscal só assume a natureza judicial quando evolui para a cobrança coerciva da dívida, extinguindo-se por via desta cobrança, ou então, só assume essa natureza até ao momento em que o crédito exequendo é pago voluntariamente, momento a partir do qual se extingue a execução e se deixam de praticar quaisquer actos coercitivos.⁶⁵ Digamos que, todos os actos que se praticaram até ao momento em que o executado (ou outra pessoa) finalmente vê como melhor solução o cumprimento voluntário, serviram, de certa forma, para o coagir a cumprir voluntariamente. Desenvolveremos este tema aquando da caracterização dos actos possíveis de praticar num processo de execução fiscal. Por agora, resta dizer que as fases consoante as propomos pressupõem um desenvolvimento normal do processo com vista à sua cobrança coerciva.

Assim, a tramitação do processo de execução fiscal obedece ao corolário da celeridade e da eficácia que subjaz à cobrança da dívida exequenda e que decorre da natureza das dívidas em cobrança, onde se realça a finalidade intrínseca de arrecadação das receitas destinadas à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas. Daí que, a tramitação seja condicionada por factores relacionados com o *tempo*. Desde logo, a título de exemplo, assinala-se que no momento da instauração da execução se prevê um prazo de vinte e quatro horas para que o órgão da execução fiscal ordene a citação do executado, sendo certo que, tratando-se de um processo informatizado, a citação é efectuada de imediato logo que se dê a instauração do processo.⁶⁶

Se por um lado, o factor tempo tem por função a tramitação célere da execução, por outro, pode também funcionar a favor da tutela das garantias ao dispor do executado/devedor ou outros sujeitos detentores de interesse processual legítimo, como é o caso de não se poder ordenar a penhora de bens sem que tenha decorrido o prazo da citação equivalente a trinta dias, prazo este durante o qual o devedor pode socorrer-se de um dos meios de garantia ao seu

⁶⁵ Vide o disposto no artigo 264.º, do CPPT. O n.º 1 prevê que, *A execução extinguir-se-á no estado em que se encontrar se o executado, ou outra pessoa por ele, pagar a dívida exequenda e o acrescido, salvo o que, na parte aplicável, se dispõe neste Código sobre a sub-rogação*. Ao que acresce o n.º 3, *Na execução fiscal são admitidos, sem excepção, os meios de pagamento previstos na fase do pagamento voluntário das obrigações tributárias*. O artigo 265.º, n.º 1, prevê ainda que, *O pagamento pode ser efectuado a qualquer tempo, mediante a emissão do respectivo documento único de pagamento*.

⁶⁶ Cfr. com o disposto no artigo 188.º, do CPPT.

dispor para se defender daquela execução ou então, pode adoptar um comportamento de aceitação da dívida, planeando o modo como há-de cumpri-la optando, por exemplo, por a pagar em prestações ou por pedir a dação em pagamento. Durante esse período de tempo, o devedor fica protegido de qualquer acto de desapossamento de bens, ou seja, de qualquer pedido de penhora.⁶⁷ Esse período poderá prolongar-se na situação em que, não aceitando a dívida, o devedor se oponha a esta suscitando a suspensão da execução fiscal mediante, em princípio, a prestação de uma garantia. Vejamos, em concreto, uma proposta de delimitação das diferentes fases do processo de execução fiscal.

2.2.1. INSTAURAÇÃO DO PROCESSO/CITAÇÃO DO EXECUTADO

A primeira fase do processo de execução fiscal engloba um conjunto de actos processuais tendentes ao impulso da dinâmica processual executiva. Desde logo, inicia-se pela extracção da certidão de dívida que configura o título executivo, sendo certo que o CPPT tipifica (sistema fechado) os títulos executivos admissíveis.⁶⁸ Assim, apenas podem servir de base à execução fiscal: i) certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado, ii) certidão da decisão exequível proferida em processo de aplicação de coimas, iii) certidão do acto administrativo que determina o pagamento de uma quantia e iv) qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva. Os títulos executivos deverão obedecer a determinados requisitos formais, os quais se constituem num conjunto de informações essenciais ao conhecimento da natureza da dívida, bem como do seu devedor. Os títulos executivos devem ainda obedecer a outros aspectos formais como por exemplo, devem conter a assinatura do órgão que promove a execução.

A extracção da certidão da dívida configura, em nossa opinião, o primeiro acto a ser praticado no processo de execução fiscal ou, melhor dizendo, configura o impulso processual necessário a que se despoletem, em consequência, todo um conjunto de actos sucessivos e

⁶⁷ Vide o disposto no artigo 215.º, do CPPT, à contrário. Esta norma prevê que, *Findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento, procede-se à penhora.*

⁶⁸ Cfr. o disposto nos artigos 162.º a 164.º, do CPPT.

tendentes à cobrança coerciva da dívida.⁶⁹ Não obstante, note-se que, em momento anterior, portanto, logo no dia seguinte à data limite para pagamento voluntário, a dívida começou, desde logo, a vencer juros de mora. Não obstante esse facto, julgamos não ser esse o momento que coincide com o impulso processual, uma vez que ainda não existe ordem para executar, isto é, não existe qualquer título que formalize a referida execução.⁷⁰ Daí, por via disso, se diga que o período para cobrança coerciva se inicia nesse momento devido ao facto de o devedor já passar a estar sujeito a acréscimos legais por via do não pagamento dentro do prazo voluntário concedido para o efeito. Configura-se assim, como sendo uma obrigação com prazo certo, ou seja, os juros de mora destinam-se a reparar os danos causados ao credor por via do atraso no pagamento, numa situação em que o credor já sabe, em princípio, que tem direito à prestação devida, pois decorre de um procedimento de liquidação prévio. Assim, o início do processo de execução fiscal não coincide necessariamente com o início do período para cobrança executiva, sendo certo que o processo só nasce, naturalmente, depois de ser autuado e se iniciar o período para a acção de execução volvido que está o prazo legal para pagamento voluntário.

Extraída a certidão de dívida é instaurada a execução fiscal (mediante despacho a ser proferido no próprio título executivo), sendo que, de imediato, se iniciam as diligências com vista à citação do executado. Sendo a certidão de dívida emitida por entidade diferente do órgão da execução fiscal aquela é remetida a este órgão o qual procede, por sua vez, à autuação do processo, momento a partir do qual passa a deter a sua condução. Por outro lado, pode suceder que o processo de execução fiscal seja previamente instaurado pelo credor tributário sendo depois remetido ao órgão da execução fiscal sob a forma de carta precatória (será o caso da cobrança das dívidas ao INIR, exemplo por nós já supra apontado).

Efectuada a citação encerra-se a primeira fase do processo de execução fiscal, sendo uma fase com uma acentuada componente processual. Como tal, é mais sensível à ocorrência de diversos vícios de natureza formal invocáveis em sede de oposição contida na fase que se segue, de reacção do devedor contra a execução. De facto, se olharmos para os vícios susceptíveis de gerar o vício mais penalizador para o processo de execução fiscal, isto é, gerador de nulidade insanável, podemos verificar que: i) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado ou ii) a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder

⁶⁹ Vide o disposto no artigo 88.º, n.º1, do CPPT, *Findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor.*

⁷⁰ Os juros de mora começam a vencer-se se o imposto não for pago no respectivo prazo legal, cfr. com o artigo 44.º, n.º1, da LGT.

ser suprida por prova documental, são nulidades susceptíveis de ser cometidas na primeira fase do processo.

A citação destina-se a dar conhecimento ao executado de que foi proposta, contra ele, determinada execução, podendo igualmente ocorrer quando se pretenda chamar, pela primeira vez, pessoa interessada na relação processual subjacente à execução fiscal. A citação assume um elemento essencial do processo de execução fiscal pois é graças a esta que o devedor ou qualquer outro interessado passa a assumir a posição de sujeito processual despoletando-se, em virtude desta, um conjunto de meios de reacção e de garantia ao dispor do citado chamado a pagar a dívida. Como veremos mais à frente, a citação é um dos actos que está na base de um acentuado volume de jurisprudência, senão a maioria, atrevemo-nos a dizer. Voltaremos a este tema quando nos debruçarmos sobre os actos possíveis de ser praticados em processo de execução fiscal. Por agora, cumpre dizer que a falta de citação deverá, em princípio, ser arguida junto do órgão da execução fiscal, reservando-se em última *ratio*, a apreciação da decisão daquele órgão pelo poder jurisdicional da nulidade arguida em sede de reclamação do acto decisório.

A falta de requisitos essenciais do título executivo pode surgir, por exemplo, na hipótese de a certidão de dívida ser emitida/extraída antes de se ver decorrido o prazo legal de pagamento voluntário dessa dívida, uma vez que, neste caso, o título executivo não traduziria a situação tributária real do devedor, em virtude de naquela data ainda não existir dívida susceptível de ser cobrada coercivamente nem se mostrar cumprido o disposto no n.º1, do artigo 88.º, do CPPT, ou seja, *Findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor.*

Com efeito, a mais recente alteração dada, pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 66-B/2012, de 31/12), ao artigo 39.º, do CPPT, designadamente aos seus n.ºs 10 e 11, passou a prever uma presunção, nem sempre elidível, em matéria de notificação por caixa postal electrónica em caso de ausência de acesso a essa caixa postal por parte do destinatário do acto de liquidação. Devido a essa presunção, pode agora suceder a seguinte situação: ser extraída a certidão de dívida sem que ainda se mostre decorrido o prazo legal para pagamento voluntário. Com efeito, a presunção da notificação do acto de liquidação por esta modalidade dá-se ao fim do 25.º dia posterior ao seu envio, pelo que, na ausência de acesso à caixa postal por

parte do sujeito passivo, o início do prazo para pagamento voluntário do imposto liquidado deve aguardar que se verifique a referida presunção.

O que tem sucedido é que a extracção do título executivo não tem respeitado aquela presunção nas situações em que o destinatário do acto não aceda à sua caixa postal, daí acontecer que seja extraída certidão de dívida quando ainda está a decorrer o prazo para pagamento voluntário. A ocorrer, afigura-se-nos que esta situação é geradora de uma nulidade e, como tal, a nulidade que derive da falta de um requisito essencial no título executivo terá como efeito inutilizar todos os actos que tenham sido praticados posteriormente.

Acresce que, em face da actual redacção, pode não ser possível ao sujeito destinatário da notificação elidir a presunção se, tendo acedido à caixa postal electrónica em data posterior ao dia em que se presumiu a notificação, não provar que tal facto não lhe é imputável, bem como quando comprove que comunicou a alteração da referida caixa postal electrónica.

2.2.2. REACÇÃO

O período em que o executado/devedor se pode defender da execução, opondo-se a esta ou então planeando o modo como vai cumprir com a obrigação de pagamento imposta pelo órgão da execução fiscal denomina-se, em nossa opinião, por fase de reacção à execução.

Nesta fase o devedor pode escolher um de dois caminhos: i) ora aceita que lhe seja exigida a dívida e começa desde logo a planear qual a melhor forma de poder cumprir com a obrigação e do modo como lhe seja mais suportável, ora ii) não aceita a dívida opondo-se à execução fiscal por considerar que está a ser indevidamente chamado à execução ou que inexistente a dívida exigida.⁷¹

A fase de reacção do executado não se limita, porém, em termos temporais, ao momento imediatamente a seguir à citação, queremos com isto dizer, que sendo possível delimitar uma fase temporalmente definida, em que se assiste a uma forte componente de garantias, esta corresponderá ao período imediatamente seguinte à citação, de trinta dias. Mas, no decorrer do processo de execução fiscal o executado poderá (ou terceiro cuja esfera jurídica tenha sido afectada por um acto lesivo de direitos ou interesses) recorrer pontualmente à tutela

⁷¹ Cfr. com o disposto no artigo 189.º, do CPPT.

jurisdicional, nomeadamente quando pretenda insurgir-se contra o sentido de uma decisão proferida pelo órgão da execução fiscal. A fazê-lo será, naturalmente, com recurso à reclamação da decisão do órgão. Ou seja, não se pode dizer que a fase da reacção seja localizada ou pré-determinada, porquanto a citação pode dar-se ainda antes da penhora como pode dar-se com a respectiva penhora em face do disposto no n.º1, do artigo 203.º, do CPPT. Esta norma estatui que o prazo para deduzir oposição à execução pode contar-se desde a data da citação pessoal ou, não a tendo havido, desde a primeira penhora. Ou seja, considera-se que a citação ocorre em simultâneo com a notificação do acto de penhora.

Se, por outro lado, o devedor aceitar a dívida não se opondo a ela deve, de facto, tentar planear o modo como a há-de cumprir permitindo-se-lhe pedir, por exemplo, a dação em pagamento ou o pagamento em prestações. Por esta via, julgamos poder assistir-se a um prolongamento da actividade administrativa do órgão da execução fiscal enquanto órgão da administração tributária, uma vez que se seguirão um conjunto de actos de natureza administrativa que se relacionam com o deferimento ou não dos termos em que a dação em pagamento é requerida, do pedido de pagamento em prestações ou da prestação de garantia (tendo a possibilidade de requerer a dispensa da prestação de garantia). Voltaremos, mais uma vez, ao tema relacionado com os pedidos dos quais resultem decisões administrativas na parte II do presente trabalho. Por agora, julgamos ser pertinente tecer algumas notas práticas a propósito do meio processual judicial de oposição à execução fiscal, pois este meio configura uma matéria que se insere na fase que acima denominados de, fase de reacção do executado.

2.2.2.1. A OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

A oposição à execução fiscal encontra previsão legal nos artigos 203.º e seguintes, do CPPT, sendo certo que conforme prevê o disposto no artigo 97.º, n.º1, alínea o), do CPPT, o processo de oposição à execução fiscal está compreendido no *processo judicial tributário*. Configura um meio processual pelo qual se visa a extinção da execução mediante o reconhecimento da inexistência do direito exequendo ou da falta de um pressuposto, específico ou geral, da acção executiva.

Os fundamentos invocáveis em oposição estão taxativamente previstos no artigo 204.º, prevendo uma tipicidade fechada em face do proémio desta norma, *A oposição só poderá ter*

algum dos seguintes fundamentos. Porém, essa previsão perde relevo quando verificamos que na alínea i) se aceitam como invocáveis quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título. (sublinhado nosso)⁷²

Em face dos fundamentos invocáveis verifica-se que, o controlo ao nível da oposição à execução fiscal não se dá apenas em termos da exigibilidade ou da inexigibilidade do crédito exequendo pois, discute-se também, nesta sede, em termos residuais, questões relacionadas com a verificação da conformidade legal do acto de liquidação que deu origem ao crédito exequendo, desde que, não haja outro meio judicial indicado para o fazer.⁷³

Assim, são estes os fundamentos invocáveis em oposição à execução fiscal: *i) A inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação, ii) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida, iii) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução, iv) Prescrição da dívida exequenda, v) Falta da notificação do acto de liquidação do tributo no prazo de caducidade, vi) Pagamento ou anulação da dívida exequenda, vii) Duplicação de colecta, viii) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação e ix) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título, a que correspondem, respectivamente, as alíneas a) a i) do n.º 1, do artigo 204.º, do CPPT.*

⁷² Sousa, Jorge Lopes de, *Código ..., anotado e comentado*, 6ª edição, em anotação ao artigo 204.º salienta que (...) *deste art. 204º não pode resultar, em nenhuma hipótese, uma situação em que um particular que tenha sido atingido na sua esfera jurídica por um acto da administração fique privado, antes ou depois da instauração da execução, da possibilidade de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos.*

⁷³ Vide o fundamento previsto na alínea h), do n.º 1, do artigo 204.º, do CPPT, com a seguinte redacção: *Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.*

2.2.2.1.1. DA INEXISTÊNCIA DO IMPOSTO, TAXA OU CONTRIBUIÇÃO

No fundamento previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 204.º do CPPT, segundo o qual, *A inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação*, prevê-se as situações jurídicas em que são violadas normas que contêm regras presentes em normas de hierarquia superior, designadamente, normas constitucionais. Ou seja, são situações em que se aprecia a legalidade em abstracto que, afectando a própria lei, não se circunscreve ao acto que faz a sua aplicação em concreto. Na verdade, aprecia-se a legalidade do tributo em termos abstractos, distinguindo-se do controlo da legalidade do acto de liquidação em concreto. No aresto do STA, de 23.11.2011 (processo n.º 0945/10), entendeu-se distinguir os fundamentos das alíneas a) e h), do artigo 204.º, enquadrando na alínea a) a situação em que se pretenda a verificação em abstracto da legalidade de determinado tributo e, por outro, na alínea h) a verificação da ilegalidade de um acto de liquidação em concreto. O aresto detém-se no entendimento de que na alínea a) não se verifica qualquer preocupação em saber se existe ou não outro meio judicial que assegurasse a impugnação ou recurso contra aquele acto de liquidação enquanto na alínea h), apenas se oporá como fundamento, na situação em que a lei não assegure outro meio judicial ou recurso contra o acto de liquidação.

Com efeito, segundo ainda aquele aresto, *Uma razão para a manutenção desta distinção entre apreciação da ilegalidade em abstracto e em concreto (...), é a de que “a ausência em absoluto do pressuposto normativo da tributação implica uma violação directa do princípio constitucional da legalidade dos impostos - uma violação da Constituição que no fundo se traduz, bem pode dizer-se, numa verdadeira usurpação de poderes (...)”*. Na verdade, pretende-se assegurar que tamanho vício como aquele que tenha por efeito fazer com que o tributo inexistia, não possa vigorar na ordem jurídica. A título de exemplo, a usurpação de poderes configura um vício da natureza que acabamos de salientar pois, na prática, estaríamos perante um acto praticado por uma entidade sem estar munida de poderes para tal.

2.2.2.1.2. DA ILEGITIMIDADE DA PESSOA CITADA

Este fundamento, *ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida*, relaciona-se com o sujeito da relação jurídica processual, enquanto o fundamento da al. a) se relacionava com o objecto dessa relação jurídica, em abstracto. Ou seja, se por um lado na alínea a) se apontam vícios que afectem a conformidade legal do tributo que está ser cobrado coercivamente, na alínea b) apontam-se situações em que o próprio sujeito, por uma razão qualquer, não é a pessoa legítima a quem se possa exigir a cobrança da dívida. Uma das situações em que mais se tem invocado este fundamento está relacionada com a reversão de dívidas na esfera de responsáveis subsidiários, pois fundamentam-se geralmente na sua *ilegitimidade* (por exemplo, devido a não lhes poder ser imputada a responsabilidade pelo pagamento da dívida, em razão da falta de norma legal que permita essa responsabilização e da inconstitucionalidade das normas invocadas no despacho de reversão, como suporte jurídico do acto). Em face da parte final do artigo 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, em que se admite, como fundamento de oposição, a situação de o executado *não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida*, incluem-se assim, neste fundamento, questões relativas à verificação dos requisitos substantivos da responsabilidade.

Da previsão da alínea b) verificam-se três questões de natureza diversa: i) as que se relacionem com a legitimidade do devedor citado, ii) com a irresponsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda, iii) com a posse dos bens que originaram a dívida, sendo certo que estas questões se colocam necessariamente quando o devedor que é chamado não é aquele que, originariamente, figura no título executivo.

2.2.2.1.3. DA FALSIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO

A alínea c) respeita à falsidade do título executivo quando possa influir nos termos da execução. No acórdão do STA, de 09.05.2012 (processo n.º 0199/11)⁷⁴, define-se a falsidade do título executivo como o resultado da desconformidade entre o título executivo e a base fáctico - documental cuja atestação nele se exprime, declarando-se nele o que na realidade não foi praticado pelo oficial público ou se não passou de modo a poder ser objecto das percepções do oficial público. No entanto o que, julgamos nós, se ressalta do teor destes arestos consiste em se recorrer, por regra, a este fundamento para invocar a inexistência da obrigação nele materializada ou incorporada.

Segundo o disposto no n.º 2, do artigo 372.º, do CC, *o documento é falso, quando nele se atesta como tendo sido objecto da percepção da autoridade ou oficial público qualquer facto que na realidade se não verificou, ou como tendo sido praticado pela entidade responsável qualquer acto que na realidade o não foi*. Como se vê, o conceito de falsidade do documento resume-se a se declarar nele o que na realidade não foi praticado pelo oficial público ou se não passou de modo a poder ser objecto das percepções do oficial público.

Na realidade, o título executivo é inequivocamente um documento escrito, ou seja, um objecto representativo duma declaração, que constitui prova legal para fins executivos (artigos 362.º, 371.º e 376.º, n.º 2, do CC), tendo a declaração nele representada, por objecto, o facto constitutivo do direito de crédito. Tal documento dá corpo a um direito exequível mas, enquanto título, goza de autonomia relativamente à obrigação exequenda, que não pode, em princípio, ser questionada na acção executiva, pois o meio processual a ser utilizado para apreciar, em termos substantivos, o acto de liquidação (a obrigação) é a impugnação judicial e não a oposição à execução fiscal.

No acórdão do STA, de 26.04.2012 (processo n.º 0158/11), pode ler-se no seu sumário que a falsidade do título executivo a que se refere a alínea c), do n.º 1, do artigo 204.º, do CPPT, enquanto fundamento válido de oposição à execução fiscal, *é tão só a falsidade material do próprio título, a sua eventual desconformidade com o original, e não a eventual falsidade*

⁷⁴ Sobre a mesma matéria vide também o teor dos acórdãos do STA, de 21.03.2012, (processo n.º 1119/11) e de 26.04.2012, (processo n.º 1058/11).

intelectual ou ideológica porventura traduzida na atestada desconformidade entre a realidade e o teor do título executivo.

Não cabe em tal fundamento de oposição a invocação da falsidade do título executivo por alegada não verificação dos pressupostos fácticos considerados pela entidade exequente no acto liquidação, de cuja falta de pagamento voluntário resultou a emissão do título executivo. Ou seja, não revela, neste campo, facticidade que se relacione com a formação do facto tributário revelador da obrigação pois, esta matéria está reservada à discussão da conformidade do acto de liquidação.

2.2.2.1.4. DA PRESCRIÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

Este fundamento relaciona-se com a prescrição da dívida exequenda. A prescrição tem-se revelado como uma das matérias mais analisadas e também das mais controvertidas tanto na doutrina como na jurisprudência. Mais concretamente, é na contagem do prazo de prescrição que se têm levantado sérias dúvidas, nomeadamente, na aplicação das causas de suspensão e de interrupção do decurso do prazo de prescrição. Por não ser este o tema central do presente trabalho tenderemos apenas a dar nota de alguns aspectos que achamos mais relevantes em matéria de prescrição, reservando-nos para outra sede a emanação de considerações mais aprofundadas.

O seu regime vem previsto no artigo 48.º, da LGT e sobre este regime podemos referir, desde logo, que é o momento da ocorrência do facto tributário que releva para efeitos da contagem deste prazo e não o momento em que a obrigação de pagamento entre execução fiscal ou, melhor dizendo, já na sua fase patológica. O regime da prescrição tem sido objecto de várias alterações legislativas, donde se destaca o facto de o acto de citação não consubstanciar, inicialmente, uma causa de interrupção do prazo de prescrição. Aliás, ainda na vigência do Código de Processo Tributário (CPT) também figurava como causa de interrupção a mera instauração do processo de execução fiscal. A causa de interrupção tem por efeito inutilizar todo o tempo decorrido até à data da causa, reiniciando-se a contagem do prazo de prescrição.

Para melhor compreendermos as repercussões da prescrição na quantia exequenda, cumpre dizer que a prescrição afasta a possibilidade do credor da dívida, o exequente, de poder exigir o cumprimento da obrigação. Ou seja, perante uma dívida exequenda - válida perante a lei

tributária material – mas cujo decurso do prazo de prescrição haja decorrido, a mesma dívida deixa de ser exigível, convertendo-se, em princípio, numa simples obrigação natural.⁷⁵ Em processo tributário, a prescrição não está expressamente prevista como sendo uma causa de extinção da obrigação de pagamento da dívida exequenda, ainda que, o regime da prescrição contido no artigo 48.º, da LGT se encontre incluído no capítulo IV da LGT (*extinção da relação jurídica tributária*) do título II (*da relação jurídica tributária*).⁷⁶ De facto a questão que emerge relaciona-se com o facto de a dívida prescrita poder subsistir como obrigação natural do devedor, legitimada pelos interesses subjacentes à dívida exequenda o que corresponderia, a um *dever moral* de pagar o tributo.

A bem da segurança e certeza jurídicas a nossa resposta tende para ser negativa, pois se propugnássemos noutro sentido seria, muito simplesmente, retirar qualquer efeito prático ao regime da prescrição. Acresce que, configurando a prescrição um dos fundamentos previstos e invocáveis em oposição à execução fiscal, pode desde logo antever-se que, a sua declaração e o seu conhecimento tem como escopo natural a extinção da execução fiscal e, em consequência, a impossibilidade de poder voltar a exigir-se a cobrança coerciva da dívida tributária extinta. Justificamos, por um lado, esta linha de pensamento com base na irreversibilidade que se mostra associada aos efeitos naturalmente adstritos à extinção, porquanto, tem-se verificado que, uma vez extinta a execução fiscal não pode voltar-se a *abrir-se a instância*, para efeitos de verificação da prescrição da quantia exequenda. Porém, o mesmo não se aplica quando a extinção se dê mediante o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, atente-se a recente redacção do artigo 176.º, n.º3, do CPPT, segundo a qual *O disposto na alínea a) do n.º1 não prejudica o controlo jurisdicional da atividade do órgão de execução fiscal, nos termos legais, caso se mantenha a utilidade da apreciação da lide*.

Contudo, o que se tem verificado na situação em que o devedor tributário cumpre com a obrigação de pagamento vindo depois invocar a prescrição da quantia paga e solicitar a restituição do tributo é que tendo sido, (...) *paga como foi a dívida em execução, a prescrição não pode ser invocada com utilidade, pois mesmo que houvesse decorrido o tempo necessário, o resultado não poderia ser nem a extinção da execução – resultado já atingido com o*

⁷⁵ A obrigação natural consiste, como a define o artigo 402.º, do CC, (...) a *obrigação diz-se natural, quando se funda num mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça*.

⁷⁶ O artigo 176.º, n.º1, do CPPT enumera as seguintes causas de extinção do processo de execução fiscal (exceptuam-se as coimas e outras sanções pecuniárias): *a) por pagamento da quantia exequenda e acrescido, b) por anulação da dívida ou do processo, c) por qualquer outra forma prevista na lei*.

*pagamento – nem a repetição desse efectuado pagamento (veja-se o disposto no n.º 2 do artigo 304.º n.º 2 do Código Civil). (...)*⁷⁷ Porém, o entendimento que resulta desta jurisprudência foi dado quando ainda não estava previsto manter-se a utilidade da apreciação da lide em caso de pagamento da quantia exequenda e acrescido.

Pelo exposto, tendo sido efectuado o pagamento da dívida exequenda quando já se mostrava prescrita, sendo agora possível ressuscitar o processo por se manter a utilidade na apreciação da lide, *reabrindo-se a instância*, então a obrigação cumprida poderá ser revista, não se convertendo em caso de pagamento, numa obrigação natural. Na esteira do regime legal anterior poder-se-ia, julgamos nós, admitir que a obrigação tributária pudesse transformar-se em obrigação natural à semelhança do regime estatuído no código civil.

Posto isto, retomando o sentido da análise inicial, o prazo de prescrição pode estar sujeito a vicissitudes. Tais vicissitudes subsumem-se a dois tipos de situações, que podem resultar de causas: i) de suspensão e ii) de interrupção do prazo de prescrição, as quais provocam, por sua vez, efeitos distintos. No caso da suspensão, a contagem do prazo suspende-se e deixa de correr durante o período em que vigora a causa suspensiva, ou seja, a suspensão faz com que o prazo de prescrição deixe de correr logo que se inicie a causa suspensiva apenas se retomando a sua contagem quando a causa suspensiva deixar de vigorar. Já a interrupção inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo logo que se verifique a referida causa de interrupção.⁷⁸ Pode suceder que a causa de interrupção seja instantânea ou perdure no tempo, no caso de ser instantânea o início da contagem do prazo de prescrição dá-se logo no momento em que ocorre a referida causa de interrupção. Se a causa perdurar no tempo, a contagem do prazo inicia-se novamente apenas aquando do termo da causa que der lugar à interrupção. Imaginemos por exemplo, que a causa de interrupção decorreu da apresentação de uma impugnação judicial do acto de liquidação, logo resulta que a causa de interrupção há-se perdurar até que transite em julgado a decisão dessa impugnação. Já a citação configura uma causa de interrupção instantânea, porquanto o prazo de prescrição inicia nova contagem logo que se concretize a referida citação.

Assim, até ao momento, já demos referência a quatro factores essenciais à caracterização do regime da prescrição: i) o momento da ocorrência do facto tributário, ii) efeitos

⁷⁷ Vide o teor do acórdão do STA, de 15.06.2005, (processo n.º 0426/05). Vide também, entre outros, o acórdão do STA, de 25.11.2009, (processo n.º 0753/09).

⁷⁸ Cfr. com o artigo 326.º, n.º 1, do CC.

da prescrição na extinção da obrigação, iii) a transformação da obrigação tributária em obrigação natural, iv) vicissitudes que podem ferir o decurso do prazo.

No entanto, existem outros factores que têm dificultado a contagem de um prazo de prescrição. Um desses factores que assume relevante importância relaciona-se com a sucessão de leis no tempo, melhor dizendo, com a sucessão de regimes no tempo. Com efeito, o legislador tem primado por efectuar alterações sucessivas ao regime da prescrição, nomeadamente, em matéria relacionada com as causas de suspensão e de interrupção, donde resulta que tenham de ser aplicadas normas que sucedem no tempo, munidas com diversas alterações, consoante os períodos de imposto em dívida ou consoante o momento em que ocorram as referidas causas. Note-se que, o processo de execução fiscal é um processo que, não obstante se pretender célere, pode perdurar bastante no tempo se, no seu decorrer, forem sendo invocados incidentes ou então forem postos em crise os diversos actos passíveis de aí serem praticados, ao que se soma, a possibilidade de o executado se opor à dívida ou, em último caso, discuta a legalidade da obrigação tributária. Toda esta problemática está, também, associada ao regime suspensivo da execução. Note-se que a interposição de reclamação do acto não tem sido vista como uma causa de suspensão do prazo de prescrição de entre as diferentes causas previstas no artigo 49.º, n.º 1, da LGT.⁷⁹

Por fim, resta-nos dizer, nesta sede, que a prescrição enquanto fundamento da oposição à execução fiscal é conhecida a pedido do oponente podendo, porém, ser conhecida oficiosamente pelo tribunal de harmonia com o preceituado no artigo 175.º, do CPPT. Constitui dever do órgão da execução fiscal, sendo invocada, conhecer da prescrição aquando do recebimento da petição inicial, ainda que tal conhecimento não seja favorável aos interesses da administração tributária. Acresce que, o conhecimento da prescrição não se circunscreve à apresentação da oposição à execução porque, na verdade, a declaração de prescrição pode sempre ser requerida junto do órgão da execução fiscal, sendo certo que a decisão de não declarar a prescrição é sempre passível de reclamação para o juiz nos termos do artigo 276.º, do CPPT.⁸⁰ Note-se que, a extemporaneidade na apresentação da oposição à execução determina, desde logo, o não pronunciamento do tribunal no tocante às questões de mérito suscitadas na petição inicial, ainda que de conhecimento oficioso, na exacta medida em que,

⁷⁹ Vide o entendimento propugnado no acórdão do STA, de 03.04.2013 (processo n.º 0450/13).

⁸⁰ Vide o teor dos acórdãos do STA, de 14.03.2012 (processo n.º 0114/12) e TCA Norte, de 05.11.2009 (processo n.º 01097/09.03BEVIS).

quanto ao mérito, a lide impugnatória não chega a ter o seu início.⁸¹ Contudo, segundo o aresto do STA, de 25.03.2009 (processo n.º 0196/09), a verificação da prescrição não fica prejudicada porquanto o executado pode dirigir-se ao órgão da execução fiscal suscitando tal questão, atento o facto de o seu conhecimento ser oficioso.⁸²

2.2.2.1.5. DA FALTA DE NOTIFICAÇÃO DO ACTO NO PRAZO DE CADUCIDADE

Respeita a alínea e) do n.º1 do artigo 204.º, do CPPT à *Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*. Se no fundamento anterior estivemos a dissertar acerca da prescrição da dívida exequenda, cumpre agora dar lugar ao instituto da caducidade do direito à liquidação.

Essencialmente, este instituto tem previsão legal no artigo 45.º, da LGT, encontrando um elemento comum ao regime da prescrição, é que a caducidade também decorre da ocorrência de um factor determinante, o tempo. Sendo que, na caducidade, o decurso do tempo não tem como efeito impedir a cobrança da dívida, mas sim por efeito impedir a produção de efeitos do acto de liquidação, ou seja, a caducidade é um instituto que temporalmente se localiza numa fase anterior à cobrança coerciva, muito simplesmente porque o acto de liquidação é prévio à obrigação de pagamento. A eficácia da obrigação decorre da notificação do acto de liquidação, porquanto, é com a publicidade daquele acto que o acto assume eficácia jurídica junto do seu devedor.

Assim, segundo o disposto no artigo 204.º, n.º1, alínea e), do CPPT, o elemento central constitutivo deste fundamento é a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, portanto, ainda que o acto de liquidação seja perfeitamente válido e carente de qualquer vício que o afecte, se tal acto não se tornar eficaz dentro daquele lapso temporal então terá como efeito o corolário natural de extinguir a execução fiscal.

No entanto, os problemas que se têm levantado nesta matéria não se relacionam directamente com a falta propriamente dita da notificação mas sim com a imperfeição daquela notificação, a que, na verdade, pode equivaler à referida falta de notificação. Com efeito, a

⁸¹ Vide o teor do acórdão do STA, de 25.03.2009, (processo n.º 0196/09), entre outros, vide também acórdãos, de 21.05.2008, de 03.12.2008 e 11.02.2009, (nos processos n.ºs 293/08, 803/08 e 802/08).

⁸² Cfr., ainda, com o disposto no artigo 175.º, do CPPT.

imperfeição da notificação tem originado muita litigância não porque a administração tributária não tenha procedido à emissão da notificação mas porque os tribunais têm delimitado apertados requisitos quando à validade do acto de notificação.⁸³

Resta dizer que, a irregularidade da notificação do acto de liquidação afecta a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que será com recurso ao meio processual judicial de oposição à execução que, em princípio, deve ser invocada essa falta de notificação, solução esta que tem o mérito de assegurar a congruência do regime da relevância da intempestividade da notificação da liquidação, limitando-a à eficácia do acto notificado e não contendendo com a sua legalidade. Caso contrário, a falta de notificação do acto de liquidação no prazo de caducidade teria de ser invocada em sede de impugnação judicial por ser este o meio processual tributário indicado para se discutir a legalidade do referido acto de liquidação.

⁸³ Vide acórdão do TCA Norte, (processo n.º 00373/07.4BEVIS), segundo este aresto, cujo sumário se transcreve, *Em regra, não tem lugar a presunção de notificação prevista no artigo 39.º, n.º 1 do CPPT se a carta registada devolvida. 2. É sobre a administração tributária, enquanto entidade exequente, que recai o ónus de demonstrar os pressupostos da reversão, designadamente a regularidade da notificação da liquidação que constitui a quantia exequenda. 3. Não ficando demonstrado nos autos a regularidade da notificação daquela liquidação, a dívida é inexigível, o que constitui fundamento de oposição à execução fiscal nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, a presunção prevista no artigo 39.º, n.º 1 do CPPT não funciona se a carta, não obstante ter sido devidamente enviada por carta registada, tiver sido devolvida.* A presunção apenas funciona para aferir do momento a partir do qual se considera notificado o seu destinatário e não para se considerar que este foi notificado, sendo que, o artigo 39.º, n.º 2 quando menciona a possibilidade do notificado elidir a presunção do n.º 1 apenas se refere à situação em que efectivamente foi notificado mas em momento posterior à data que decorrer da aplicação da presunção prevista naquele n.º 1. (sublinhados nossos)

Mais recentemente, vide acórdão do STA, de 31.01.2012, (processo n.º 017/12), cujo sumário se transcreve, na parte que interessa, *A consequência lógica que o n.º 2 do artigo 39º do CPPT deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora três dias a ser posta alcance do destinatário, deixa de poder ser feita, pelo menos com o mesmo grau de probabilidade, se a carta for devolvida.*

II - Não contendo o n.º 1 e 2 artigo 39.º uma resposta directa à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, deve-se aplicar o regime que esse artigo prevê para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição de uma segunda carta registada e a faculdade do destinatário poder invocar o justo impedimento na recepção da carta.

Segundo este aresto, (...) *O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo. Trata-se pois de uma presunção legal destinada a facilitar à administração tributária a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando.*

A atribuição legal de certa relevância ao registo da carta não permite porém inferir a certeza de que o seu destinatário a recebeu naquele prazo. Como tal forma de notificação não exclui o risco da carta não ser efectivamente recebida pelo destinatário, o n.º 2 do artigo 39.º permite que o notificado possa ilidir tal presunção «quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida», solicitando à administração tributária e ao tribunal que requeiram aos correios a informação sobre «a data efectiva da recepção». Esta norma põe em luz o efeito que a lei quer atribuir ao registo: trata-se de uma presunção *juris tantum* da demora que levará a fazer a comunicação postal (cfr. Ac do STA, de 02/3/2011, rec n.º 0967/10) (sublinhado nosso)

2.2.2.1.6. DO PAGAMENTO OU ANULAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

Este fundamento refere-se ao *Pagamento ou anulação da dívida exequenda*. Desde logo, podemos verificar que se desdobra em dois sub - fundamentos: i) pagamento da dívida exequenda, ii) anulação da dívida exequenda.

O pagamento da dívida exequenda só releva para efeitos de fundamento de oposição à execução fiscal quando haja sido feito em data anterior à instauração do processo de execução fiscal. Naturalmente, a prova do pagamento só poderá ser a produzida por documento, sendo certo que, o pagamento deverá ser objecto de confirmação por parte dos serviços da administração tributária. Se o pagamento ocorrer depois de instaurado o processo de execução fiscal então a execução há-de ser extinta por pagamento e a oposição à execução fiscal pode perder a sua utilidade prosseguindo apenas quando seja vista, pelo oponente, a utilidade da apreciação da lide.

Já a anulação da dívida exequenda releva esteja ou não instaurada a execução. A anulação do acto de liquidação legitimador da dívida é, em princípio, objecto de discussão noutra sede (de contencioso de anulação), sendo certo que, só depois de ser proferida uma decisão definitiva, seja ela administrativa seja judicial, é que se mostra susceptível de produzir os seus efeitos em sede de execução fiscal.⁸⁴

2.2.2.1.7. DA DUPLICAÇÃO DE COLECTA

A *duplicação de colecta* configura o fundamento à oposição previsto na alínea g), do n.º1, do artigo 204.º, CPPT.

A duplicação de colecta consiste, em suma, na situação jurídica em que um mesmo facto tributário relativo a determinado período de tributação é sujeito duplamente a tributação seja na esfera de um mesmo sujeito passivo seja na esfera de diferente sujeito passivo. Em oposição à execução fiscal, a discussão sobre a existência ou não de duplicação de colecta ocorre, julgamos nós, na vertente de exigibilidade da dívida exequenda, isto é, no sentido de

⁸⁴ Vide o teor do acórdão do TCA Norte, de 13.01.2005, (processo n.º 00311/04).

pretender-se cobrar uma dívida que já foi cobrada e não, propriamente, na vertente da duplicação de colecta em matéria de tributação, v.g. na existência de novo acto de liquidação sobre um mesmo facto tributário. Este parece ser o entendimento perfilhado pelo legislador no artigo 205.º, do CPPT, pois o seu n.º1 estatui que, *Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo (...)*⁶⁵. Porém, em face do disposto no n.º 3 do referido preceito legal sendo, *Alegada a duplicação, obter-se-á informação sobre se este fundamento já foi apreciado noutro processo e sobre as razões que originaram a nova liquidação*⁶⁶, parece justificar-se que se discuta em oposição à execução fiscal a *nova liquidação*. Apenas se compreende que assim seja, atento o facto da duplicação de colecta violar de forma agressiva a capacidade contributiva do sujeito passivo que a sofre ou então, tratando-se de sujeitos passivos distintos, o facto da administração poder incorrer em enriquecimento ilegítimo. De facto pode acontecer, por hipótese académica, que um contribuinte seja tributado em Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que incide sobre determinado prédio um determinado período de imposto quando em relação a esse mesmo período já o anterior proprietário havia sido tributado sobre esse mesmo prédio e período de tributação. Neste caso, dever-se-á apurar quem é o sujeito passivo de imposto, com recurso às regras do Código do IMI (em princípio, o sujeito de imposto é o titular do prédio em 31 de Dezembro do ano a que se refere o imposto). Contudo, considerando que o prédio teria sido tributado na esfera do anterior proprietário resulta daí, em termos objectivos, uma duplicação de colecta. Este exemplo traduz uma situação de duplicação de tributação e não propriamente de dupla exigibilidade da dívida exequenda. Um exemplo prático de dupla exigibilidade da dívida exequenda seria a situação em que determinado sujeito fosse compelido a cumprir novamente com o pagamento de determinado tributo quando na realidade já o havia feito mas cujo pagamento não tinha sido devidamente arrecadado nos cofres da administração. Não ser devidamente arrecadado significa que o pagamento foi feito mas não foi devidamente identificada a sua origem. Em face desse erro, o pagamento não segue o seu destino normal em termos de rubrica orçamental (tesouraria) ficando a constar como não tendo sido pago. Detectado o erro é feita uma correcção da referida rubrica e emitida uma nota de anulação por pagamento.

⁶⁵ Os sublinhados são nossos.

⁶⁶ O sublinhado é nosso.

2.2.2.1.8. DA ILEGALIDADE CONCRETA DA LIQUIDAÇÃO

A alínea h), do artigo 204.º, do CPPT tem como escopo normativo a verificação da legalidade, em concreto, do acto de liquidação ou acto administrativo que esta na origem da emissão da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra aquele acto de liquidação.

O natural seria olharmos para a oposição à execução fiscal como sendo um contencioso cujo objecto é especificamente destinado à verificação da exigibilidade ou inexigibilidade da quantia exequenda, no entanto, a bem da tutela jurisdicional efectiva de que já falamos, optou o legislador processual tributário por permitir que em sede de processo de execução fiscal se possa discutir a legalidade do acto de liquidação. Resulta no entanto dizer que este fundamento tem carácter residual, porquanto apenas se o poderá invocar na falta de um meio processual de impugnação ou recurso, portanto, de um contencioso de anulação próprio para o acto em causa.

Ora, a possibilidade de se discutir a conformidade de um acto tributário em sede de oposição à execução fiscal só poderá ocorrer se não estiver previsto um meio judicial que o assegure, donde se retira a ideia de que todos os restantes fundamentos se circunscrevem, em princípio, à verificação de questões de exigibilidade da dívida. Porém, conforme já pudemos analisar, o fundamento prevista na alínea a), do n.º 1, do artigo 204.º, do CPPT também se detém na possibilidade de se poder invocar uma qualquer ilegalidade do imposto, da taxa ou da contribuição, no entanto, o que distingue estes dois fundamentos é que, na alínea a) a legalidade discute-se em termos abstractos enquanto na alínea g) a legalidade discute-se em concreto.⁸⁷ Ou seja, como bem se distingue no acórdão do TCA Sul, de 25.10.2005 (processo n.º 00608/05), *(...) para efeitos de oposição há que distinguir duas espécies de ilegalidade: a ilegalidade abstracta, absoluta ou de primeiro grau, reportada ao momento da edição das normas jurídicas (e que é a prevista na al. a) desse n.º 1 do art. 204.º do CPPT, como fundamento de oposição; e a ilegalidade concreta, relativa ou de segundo grau, reportada ao momento da interpretação e/ou da aplicação da lei ao caso individual (ilegalidade esta que não é susceptível de fundamentar a oposição à execução, como resulta das al. h) e i) do n.º 1 do mesmo artigo 204.º, citado) (...).*

⁸⁷ Vide o acórdão do TCA Norte de 29.02.2012, (processo n.º 00165/08.3BEMDL).

Em termos práticos, este fundamento existe apenas para se conferir protecção da tutela jurisdiccional plena e efectiva. Com efeito se olharmos para o conjunto de instrumentos que se destinam ao controlo da legalidade dos actos de liquidação – de um tributo, da exigência de uma contribuição ou qualquer prestação pecuniária - faz com que este fundamento acabe por ter diminuta relevância prática, porquanto, em princípio, os actos de liquidação são contenciosamente recorríveis através de meio próprio, sem necessidade de recorrer, em última *ratio*, ao meio processual de oposição à execução fiscal.

2.2.2.1.9. QUAISQUER FUNDAMENTOS A PROVAR POR DOCUMENTO E QUE NÃO ENVOLVAM A APRECIACÃO DA LEGALIDADE DA DÍVIDA

O fundamento a que se refere a alínea i), do n.º 1, do artigo 204.º, do CPPT apresenta a seguinte redacção, *Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título*. Ou seja, tem cabimento neste fundamento situações em que: i) não se enquadrem nos restantes fundamentos, ii) que não suscitem a apreciação da legalidade da liquidação e iii) haja respeito pelas regras de competência da entidade que emite a certidão de dívida. Trata-se, na verdade, de um fundamento residual.

No aresto do STA, de 07.07.2010, (processo n.º 0545/09), entendeu-se incluir naquela alínea as situações em que inexistente acto de notificação do acto de liquidação sem que releve para efeitos de caducidade do direito à liquidação. Com efeito, segundo o aresto podem distinguir-se três tipos de situações: i) situações em que, antes da execução, *ocorreu uma notificação*, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação, ii) situações em que *não ocorreu qualquer notificação* e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade e iii) as situações em que não foi efectuada uma notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade. Como tal, incluem-se neste ponto iii) tanto as situações em que execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade, como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo, pois inexistente notificação dentro do prazo de caducidade. Assim, nas situações em que não há notificação do acto de liquidação, mas ainda se encontra e decorrer o prazo de caducidade - estando assim em causa questões relacionadas

com a eficácia do acto - serão de incluir nesta alínea i), do n.º 1, do art. 204.º. Estando, pois, reservada para a alínea e) as situações que contendam com o prazo de caducidade. Porém, como conclui o aresto, *(...) seja na alínea i) seja na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT tem de concluir-se com segurança que em todos os casos em que não foi efectuada uma notificação da liquidação antes da instauração da execução está-se perante uma situação de ineficácia do acto que é fundamento de oposição à execução fiscal. Para retirar esta conclusão é absolutamente irrelevante que o acto de liquidação tenha ou não sido praticado dentro do prazo de caducidade, pois para a eficácia da liquidação o que importa é a notificação, e, naturalmente, a eventualidade de o acto de liquidação ser ilegal, por ter sido praticado depois do prazo de caducidade, não o torna eficaz sem notificação.* Concluimos assim que, a alínea i) abrange as situações em que *não ocorreu notificação*, e na alínea e) as situações que se enquadrem no sentido da expressão *falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade* como sejam, aquelas em que *ocorreu notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade*.⁸⁸ Note-se que a falta de notificação do acto, por ser uma vicissitude que incide sobre a eficácia do acto e não sobre a legalidade deste, é invocável em oposição à execução fiscal por estar em causa a exigibilidade da dívida exequenda.

Existem outras situações que poderão ser enquadradas nas várias alíneas do artigo 204.º do CPPT. Podem incluir-se outros factos extintivos ou modificativos da obrigação, a instauração de uma execução e sua tramitação quando esteja pendente um processo de insolvência - sendo certo que nestas situações os processos de execução fiscal deverão ser avocados àquele processo de insolvência -, a existência de autorização do pagamento em prestações e a pendência de processo contencioso ou gracioso com efeito suspensivo.

⁸⁸ Este aresto aflora a ambiguidade que envolve a distinção entre a eficácia do acto de liquidação e a sua conformidade. Pode ler-se, na parte que interessa, *Na verdade, à face do novo regime, a notificação intempestiva não constitui ilegalidade do acto notificado, à semelhança do que sucede em relação à generalidade de todos os outros actos administrativos e tributários; esse vício do acto de notificação (intempestividade) afecta-o apenas a ele próprio e não ao acto notificado, retirando-lhe a potencialidade de produzir os efeitos que produziria se não enfermasse dessa ilegalidade, que era o de atribuir eficácia ao acto notificado. Assim, é agora claro que tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada. Conclui-se assim que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal. Independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial.* (sublinhados nossos)

Como notas finais neste apartado reservado à fase de reacção da execução, prosseguimos com as consequências de uma reacção de aceitação da dívida e inerente cumprimento voluntário por parte do devedor, em fase de processo de execução fiscal.

2.2.2.2. A EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAMENTO DA DÍVIDA EXEQUENDA

Se o executado optar pelo cumprimento da dívida exequenda, o processo de execução fiscal extingue-se, desde logo, não progredindo para as fases de penhora e de venda, pois estas são fases em que há o devedor é *forçado* a cumprir. Assim, neste ponto, fazemos menção à dação em pagamento, bem como ao pedido de pagamento em prestações. Com efeito, o cumprimento da obrigação de pagamento da dívida exequenda e acrescidos faz com que a dívida se extinga e, por conseguinte, se archive o processo de execução fiscal. O pagamento pode ser voluntário – impelido a cumprir, o devedor adopta um comportamento positivo perante a dívida demonstrando vontade de a cumprir - ou pode ser coercivo e neste caso, o pagamento da dívida faz-se com recurso a meios coercitivos, tais como, o desapossamento do património do devedor ou de uma garantia pessoal.⁸⁹

2.2.2.2.1. PEDIDO DE DAÇÃO EM PAGAMENTO

A dação em pagamento apresenta-se como uma dessas possibilidades que se abrem ao executado como forma de poder cumprir voluntariamente o pagamento da dívida, tem previsão legal no artigo 201.º, do CPPT e configura uma causa de extinção da execução fiscal se corresponder à totalidade da dívida. Em face do disposto no n.º1, do artigo 201.º, do CPPT (...) *a extinção da dívida exequenda e acrescido, com a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis (...).*

A dação em pagamento obedece a determinadas condições previstas naquele normativo legal, pois depende da autorização da administração tributária e resulta de um procedimento. No acórdão do STA, de 01.09.2004, (processo n.º 0799/04), pode ler-se que, não obstante se

⁸⁹ Referimo-nos à fiança pessoal.

tratar de um procedimento, por correr paralelamente ao processo de execução fiscal – porquanto, o procedimento finaliza com uma decisão proferida naquele processo - a forma de reagir contra aquela decisão é a reclamação do acto do órgão da execução fiscal prevista no artigo 276.º, do CPPT.⁹⁰ Recorrendo a este entendimento vamos, a partir deste momento do estudo, estabelecer uma premissa, a partir da qual desenvolveremos toda a análise dos temas que nos propomos a analisar na parte II deste trabalho. Com efeito, desde já adiantamos que defendemos a caracterização de certos actos praticáveis em processo de execução fiscal como sendo actos de natureza administrativa de conteúdo decisório, os quais derivam de um procedimento que corre seus termos paralelamente ao processo fiscal mas cujos os efeitos se produzem nesse mesmo processo.⁹¹ A dação em pagamento é, tal como vamos desenvolver na já mencionada parte II do trabalho, o exemplo de um acto administrativo cujos efeitos se produzem no processo de execução fiscal.

2.2.2.2.2. PEDIDO DE PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

Temos notado que o regime normativo do pedido de pagamento em prestações em processo de execução fiscal tem evoluído no sentido de ser mais acessível ao executado ou qualquer outro interessado.⁹²

O pagamento em prestações pode ser requerido antes de a dívida entrar em cobrança coerciva, portanto, logo após o termo para pagamento voluntário, como também o pode ser depois de instaurada a execução fiscal até à marcação da venda. Também pode ser requerido no início do prazo para pagamento voluntário no âmbito de um acordo de recuperação dos

⁹⁰ Com a mesma fundamentação vide, também, o acórdão do STA, de 25.02.2009, (processo n.º 0116/08). Segundo este aresto, (...) *Não há dúvida que a reclamação prevista no citado artigo 276.º do CPPT é o meio processual adequado para impugnação da generalidade de actos materialmente administrativos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, designadamente aqueles que são praticados por entidades diferentes do órgão da execução fiscal, na sequência de procedimentos tributários autónomos, que correm paralelamente ao processo de execução fiscal e em conexão com ele, como é o caso do pedido de pagamento em prestações e do pedido de dação em pagamento formulado após a instauração do processo de execução fiscal.* (...)

⁹¹ Note-se que a dação em pagamento pode ser requerida, também, ainda antes de ser instaurado o processo de execução fiscal, nos termos do disposto no artigo 87.º, do CPPT.

⁹² Veja-se por exemplo, o disposto no n.º 6 do artigo 196.º, do CPPT, na sua redacção actual, (dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, com entrada em vigor a 01.01.2012) o qual passou a permitir, sob determinados pressupostos, que o regime de pagamento em prestações seja alargado até ao limite máximo de 150 prestações.

créditos do Estado (artigo 86.º, n.º 3, do CPPT). Independentemente do momento em que é pedido, o pagamento em prestações é sempre voluntário.⁹³

Os dois regimes obedecem a pressupostos distintos. Antes da instauração da execução fiscal o regime de pagamento em prestações tem previsão legal no artigo 86.º do CPPT, sendo certo que esta norma também estatui um regime de pagamentos por conta. O regime de pagamentos por conta diverge do regime de pagamento em prestações, notando-se-lhe pressupostos menos exigentes. Na verdade, os pagamentos por conta são espontâneos pois não necessitam, em princípio, de autorização/decisão do órgão da execução fiscal. Sendo voluntários obedecem, contudo, a um limite mínimo.⁹⁴ Ocorrendo antes da instauração do processo de execução fiscal, os pagamentos por conta servem, por exemplo, para cumprimento da obrigação de pagamento nas situações em que o contribuinte pretende impugnar o acto de liquidação, abrangendo a parte da colecta que não é objecto de reclamação graciosa ou impugnação

⁹³ No ordenamento jurídico francês é proposto um plano de pagamentos ao contribuinte. Se for aceite por este, tem por efeito a suspensão graciosa da execução, nos seguintes termos: (...) *L'établissement d'un plan d'apurement – Dans tous les cas, les comptables sont invités à proposer au contribuable la signature d'un « accord » ou « plan d'apurement » précisant les nouvelles modalités de règlement de la dette fiscale. L'effet d'un tel plan est double : il entraîne d'une part la suspension gracieuse des poursuites (s'agissant bien sûr des créances qui font l'objet du plan), et implique d'autre part l'absence d'inscription du privilège du Trésor. (...) D'abord, l'octroi par un comptable d'un plan d'étalement forme une véritable « décision » créatrice de droits, bien qu'elle résulte d'une mesure gracieuse. (...) Cela implique qu'un tel accord permet de contester ... les poursuites qu'engagerait le comptable au mépris de l'échéancier accordé, de même que le retrait d'un tel échéancier peut être soumis au juge excès de pouvoir tout comme le refus de l'accorder.* Vide jurisprudência citada por Collet, Martin, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Thémis droit, Paris, 2011.

⁹⁴ Cfr. com artigo 264.º, n.º2, do CPPT, no qual se estabelece que o pagamento por conta não pode ser inferior a 3 unidades de conta. Caracterizamos este valor mínimo como sendo exageradamente alto. Três unidades de conta correspondem actualmente a € 306,00. O pagamento por conta configuraria uma ferramenta útil para persuadir os executados a fazer entregas periódicas nas situações em que não existem quaisquer bens susceptíveis de penhora (inexistem quaisquer garantias para a boa cobrança da dívida) e que são processos que, em regra, culminam com a declaração em falhas. De facto, justificava-se que fosse permitido fazer entregas de montante inferior aos executados que pretendessem cumprir com as suas obrigações. Decerto que o erário público ficaria beneficiado se esta ferramenta fosse aperfeiçoada e se, se permitisse diminuir, substancialmente, o montante mínimo para as situações que expusemos, isto é, nos casos em que o destino normal do processo de execução fiscal seja o da declaração em falhas. O executado confrontado com a dívida mas não tendo recursos para a satisfazer tem mostrado, na prática, vontade de fazer entregas periódicas de baixo valor, à medida das suas disponibilidades e movidos por um dever moral de pagar os seus impostos. As quantias poderiam variar consoante o nível dos rendimentos mensais. O regime de pagamentos por conta está dotado de uma flexibilidade que não se revê no regime de pagamento em prestações, em virtude de as prestações serem de montantes iguais e vencerem-se em data certa, bem como o facto de o incumprimento determinar a extinção do plano. Pelo contrário, com a aceitação de “pequenos” pagamentos por conta no decorrer do processo de execução fiscal e a inerente flexibilidade de não terem de ser sempre do mesmo montante, muito provavelmente, haveria processos de execução fiscal a evitar a inércia de uma declaração em falhas. A declaração em falhas tem previsão legal no artigo 272.º, do CPPT o qual apresenta a seguinte redacção: *Será declarada em falhas pelo órgão da execução fiscal a dívida exequenda e acrescido quando, em face de auto de diligência, se verifique um dos seguintes casos: a) Demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; b) Ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida exequenda for de tributo sobre propriedade imobiliária; c) Encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis.* (sublinhados nossos) Resta dizer que o pagamento por conta, à excepção da situação prevista no artigo 264.º, n.º4 do CPPT, não suspende a execução.

judicial. Depois de instaurada a execução fiscal, os pagamentos por conta poderão ser utilizados pelo executado para aceder a uma “mini” suspensão da venda de bens pois basta-lhe efectuar o pagamento de um valor mínimo de 20% do valor da dívida instaurada para que a venda se suspenda por um período apenas de 15 dias.⁹⁵ Regressando ao regime de pagamento em prestações, se o pedido foi feito após a instauração da execução fiscal, aplica-se-lhe o regime legal no artigo 196.º, do CPPT. Até à marcação da venda o executado pode, mediante o cumprimento de determinados pressupostos, solicitar o pagamento da dívida exequenda em prestações mensais e iguais. Cabe ao órgão da execução fiscal decidir se estão cumpridos todos os pressupostos. Quanto aos seus efeitos, o pedido de pagamento em prestações faz suspender a execução fiscal mediante, em princípio, a prestação de uma garantia idónea a não ser que haja sido dispensada a prestação dessa garantia.

Assim, decorre do disposto no artigo 199.º, n.º8, do CPPT, que na falta de prestação de garantia idónea ou inexistência de autorização para a dispensa da mesma, o processo de execução segue os seus termos normais, nomeadamente, prossegue para penhora dos bens ou direitos. O regime suspensivo por via de pagamento em prestações está expressamente previsto no artigo 52.º, n.º1, da LGT. A suspensão do processo impede o seu normal andamento até que se verifiquem factos que sejam susceptíveis de a fazer cessar como por exemplo, a extinção da execução. Por outro lado, as causas de cessação da suspensão coincidem com as causas de suspensão do plano de pagamento em prestações, como sejam o não pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis prestações interpoladas, vencendo-se as restantes se depois de interpelado a fazer o pagamento das prestações em falta não o fizer no prazo de 30 dias.⁹⁶ Só a partir desse momento é que deixa de vigorar a suspensão cabendo ao órgão da execução fiscal providenciar o normal e célere andamento do processo de execução fiscal com vista à cobrança dos créditos em execução. O pedido de pagamento em prestações pode, também, ser relevante para se chegar à suspensão provisória do processo criminal, em relação a determinados tipos de crime como sejam os associados à falta de entrega da prestação tributária.⁹⁷

⁹⁵ Cfr. com o artigo 264.º, n.º 4, do CPPT. Note-se que a suspensão respeita apenas ao procedimento da venda não acarretando a suspensão do processo de execução fiscal o qual continua activo e sujeito à tramitação normal. (Vide ofício - circulado n.º 60089 de 02.05.2012 da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários)

⁹⁶ Cfr. com o artigo 200.º, n.º1, do CPPT.

⁹⁷ Essa suspensão depende igualmente do preenchimento de pressupostos, inclusive a concordância do arguido. Cfr. com o artigo 281.º, do Código de Processo Penal, aplicável subsidiariamente face à alínea a), do artigo 3.º, do RGIT. O pagamento em prestações da dívida é visto como sendo uma regra de conduta imposta ao arguido com vista a este poder aceder à suspensão provisória do processo.

Em face do disposto no n.º 4, do artigo 49.º, da LGT, a contagem do prazo de prescrição das dívidas tributárias suspende-se com o deferimento do pedido de pagamento em prestações. Por fim, cumpre ainda referir que da decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações, bem como do indeferimento do pedido de dispensa de garantia cabe reclamação nos termos dos artigos 276.º e seguintes, do CPPT.

2.2.3. PENHORA

Até ao momento demos ênfase a uma componente reactiva do executado à dívida, mediante a apresentação de uma oposição à execução fiscal - que podemos denominar como sendo uma reacção *negativa* - ou, por outro lado, por um comportamento de aceitação da dívida – reacção *positiva* -, caracterizada pelo facto de o executado demonstrar vontade em cumprir com o pagamento da dívida, ou seja, o executado é voluntariamente impelido a “entrar num acordo” quanto ao modo de cumprimento⁹⁸. Passemos agora a uma fase dotada de uma forte componente coercitiva, a penhora.

Assim, como dissemos, consideramos que a fase da penhora se caracteriza por ser uma fase eminentemente coercitiva.⁹⁹ Surge na sequência do silêncio do executado, isto é, na falta de reacção deste, seja *negativa* ou *positiva*. Pode acontecer, porém, que mesmo perante a reacção do executado, ainda assim, o processo avance para a fase de penhora quando aquela reacção não tenha a valência de fazer suspender o processo. Seria o caso, por exemplo, de não obstante apresentar oposição à execução fiscal o executado não tenha sido bem sucedido no preenchimento dos requisitos para a suspensão do processo de execução fiscal ou, tendo solicitado o pagamento em prestações, não tenha obtido o seu deferimento por falta de constituição de uma garantia idónea.

Em termos temporais, o processo de execução fiscal entra nesta fase depois de terminado o prazo da citação nos termos do disposto no artigo 215.º, do CPPT. A penhora incide

⁹⁸ Note-se que este “acordo” refere-se ao modo de pagamento e não ao *quantum* – atenta a indisponibilidade do crédito tributário – e está sujeito ao preenchimento de apertados requisitos por parte do executado

⁹⁹ Adoptamos esta terminologia no sentido de Reis, José Alberto dos, *Processo de Execução*, volume 2º, reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1985, pág. 91, (...) *A execução pressupõe que o devedor não cumpriu voluntariamente a obrigação; porque o devedor se constituiu em mora, o credor promove a acção executiva. Promove-a para quê? Para obter, por meios coercitivos, aquilo que ao devedor cumpria prestar.* (sublinhado nosso)

sobre os bens que previsivelmente sejam suficientes para o pagamento da dívida exequenda e seus acréscidos estando, assim, sujeita ao controlo do princípio da proporcionalidade. No aresto do Tribunal da Relação de Coimbra, de 20.06.2012 (processo 3232/10.0T2AGD-B.C1), no respectivo sumário, referindo-se a este princípio pode ler-se que *A penhora é objectivamente excessiva quando atinge bens ou direitos que, embora pertencentes ao executado, não devam responder pela satisfação do crédito exequendo; a penhora é subjectivamente excessiva quando tiver por objecto bens ou direitos que não são do executado. No primeiro caso, a penhora é objectivamente ilegal; no segundo é-o apenas subjectivamente.* Com efeito, o princípio da proporcionalidade limita o cometimento de excessos por parte do exequente traçando, por um lado, em termos objectivos, a impenhorabilidade de certo tipo de bens, como sejam, por exemplo, penhora de rendimentos inferiores ao salário mínimo nacional (artigo 824.º, n.º2, do CPC) e, por outro, em termos subjectivos, a impenhorabilidade de bens cujo direito de propriedade não pertence exclusivamente ao executado, como sejam, a título de exemplo, a penhora sobre bens comuns do casal quando não respondam pela dívida exequenda.¹⁰⁰

Posto isto, a penhora consiste no acto de desapossamento ou desafecção de bens do executado e constitui um direito de garantia dos créditos em cobrança coerciva. Incidindo sobre bens móveis, é conseguida a tradição da coisa mediante a sua apreensão e tratando-se de bens imóveis (ou móveis sujeitos a registo) a penhora efectiva-se com o seu registo na respectiva

¹⁰⁰ O artigo 824.º, do CPC apresentava-se na sua primeira redacção, dada pelo artigo 329.º-A/95, de 12/12, com a epígrafe “Bens parcialmente penhoráveis”, como uma norma de protecção, uma vez que colocava limites na penhora de determinados bens, no caso, de vencimentos ou salários (n.º1, alínea a)) e de prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de qualquer outra regalia social, seguro, indemnização por acidente ou renda vitalícia ou de quaisquer outras pensões de natureza semelhante (n.º1, alínea b)).

O limite aí consagrado era de 1/3 desses rendimentos porquanto a norma permitia que apenas fossem penhorados 2/3, não obstante, no n.º2, colocava-se nas mãos do juiz a susceptibilidade desse limite se situar entre 1/6 e 1/3 se, no caso em concreto, atendendo à natureza da dívida exequenda e às condições económicas do executado, o juiz, segundo o seu livre arbítrio, assim o entendesse.

O n.º3 ia ainda mais longe, pois permitia que o juiz pudesse isentar totalmente de penhora as prestações da alínea b) do n.º1, ou seja, as relativas a prestações de natureza social. Esta norma permitia assim uma protecção total bastando para tal uma análise do caso concreto.

Esta norma sofreu depois uma alteração pelo Decreto – Lei n.º 180/96, de 25/09, no entanto, esta alteração apenas veio estender o regime do n.º3, isto é, a possibilidade de isenção total de penhora, aos rendimentos previstos na alínea a) do n.º1, os vencimentos e salários.

Mais tarde, pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 08/03, esta norma volta a ser alterada, vindo agora estipular limites quantitativos mínimos e máximos, ou seja, referindo-se à impenhorabilidade de 1/3 dos rendimentos previstos nas alíneas a) e b), do n.º1 vem estipular limites, um máximo que corresponderia a três salários mínimos nacionais e um mínimo que equivaleria a um salário mínimo nacional. A referência ao salário mínimo nacional como padrão de mínimo para uma existência condigna surge assim pela primeira vez com esta redacção, o que se compreende no caso dos rendimentos previstos na alínea a), do n.º1, porquanto se trata de vencimentos e salários. Já o mesmo não acontece com os rendimentos previstos na alínea b), uma vez que o padrão mínimo que geralmente se encontra associado a este tipo de prestações não se encontra relacionado com o salário mínimo nacional mas sim com o Indexante para Apoios Sociais.

conservatória.¹⁰¹ Na verdade, a penhora implica que o executado deixe de ser possuidor em nome próprio passando a ser possuidor em nome de outrem. Com efeito, não obstante o facto de o executado poder dispor dos bens, alienando-os ou onerando-os, a penhora persegue esses bens (daí a razão da obrigatoriedade do registo da penhora), levando à perda dos poderes de gozo do executado sobre o bem, que integram o direito de propriedade. Por via disso, a alienação ou oneração do bem em momento posterior à penhora torna-se ineficaz em relação ao exequente. Daí dizer-se que a penhora produz um enfraquecimento do direito do executado, em virtude de o bem passar a estar onerado, somando-se o facto de o titular do bem poder ser desapossado desse título com a venda do bem.

Para recuperar a plenitude do seu direito de propriedade basta, na verdade, que o executado cumpra com a obrigação de pagamento da quantia exequenda e seus acréscimos antes que ocorra a venda dos bens penhorados.¹⁰² Porém, à medida que se vão registando penhoras sobre determinado bem julgamos ser pertinente dizer que, em termos proporcionais, se vai enfraquecendo o direito de propriedade do executado, pois quanto maior o número de ónus que incida sobre o bem, maior a dificuldade do executado em cumprir perante os credores e maiores são as hipóteses de o bem vir a ser *forçosamente* vendido.

Independentemente da natureza do direito conferido pela penhora, na verdade, a penhora tem por efeito o facto de os bens sobre os quais ela recai ficarem afectos ao fim da execução, ou seja, à satisfação do crédito exequendo. O órgão da execução fiscal passa a poder dispor desses bens para, em face do produto da venda, realizar o equivalente ao montante do crédito exequendo e acrescidos.

A doutrina tem-se debatido a respeito da penhora poder ser entendida como sendo um direito real de garantia. Luís Meneses Leitão defende que a penhora constitui um direito real de garantia, uma vez que atribui uma preferência no pagamento sobre os credores que não disponham de melhor garantia anterior. Acresce que o direito de sequela, segundo o autor, permite a execução dos bens penhorados quando estes hajam sido transmitidos para terceiro,

¹⁰¹Segundo Alberto dos Reis, José, *Processo...*, volume 2º (reimpressão), Coimbra Editora, 1985, a função da penhora consiste em obter para o exequente o mesmo benefício, a mesma prestação, que lhe traria o cumprimento voluntário da obrigação por parte do devedor. O órgão jurisdicional do Estado, prossegue o autor, dada a conduta ilícita do devedor, substitui-se a este e procura fazer aquilo que o devedor deveria ter feito.

¹⁰²Alberto dos Reis, José, *Processo...*, volume 2º, refere em termos simples e claros que, e passamos a reproduzir, *Uma coisa deve ter-se como certa: o executado não perde com a penhora, o direito de propriedade sobre os bens penhorados; não obstante o acto da penhora, continua a ser proprietário. A propriedade só a perderá com a venda ou a adjudicação, actos executivos que têm o alcance duma expropriação.*

uma vez que persegue o bem, porém, por outro lado, a penhora confere um direito real de garantia imperfeito, *dado que se extingue em caso de insolvência do devedor*.¹⁰³

A penhora assume também acentuada relevância no seu relacionamento com os privilégios creditórios do Estado em relação a determinadas receitas. No seguimento do aresto do STA, de 02.05.2012, (processo n.º 0921/11), *I- A penhora, além de constituir uma garantia real da obrigação exequenda, na medida em que vincula o bem penhorado ao pagamento preferencial dessa obrigação, tem por efeito marcar a data de aferição da preferência dos créditos garantidos por privilégios creditórios, quando a sua eficácia esteja dependente de limites temporais.*

II - O credor reclamante por penhora posterior nos mesmos bens em execução própria, além da garantia dessa penhora, pode invocar o privilégio creditório que se tornou operativo com essa penhora. Com efeito, a data da penhora é determinante para se aferir quais os créditos tributários que gozam dos vários privilégios legalmente previstos. A título de exemplo, note-se o disposto no artigo 111.º, do Código do IRS, segundo o qual, *Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.* Conforme se pode verificar pela redacção desta norma, apenas o IRS relativo aos últimos três anos contados da data da penhora é que goza de privilégio aquando da graduação dos créditos. Segundo aquele aresto, este limite (...) *tem a sua razão de ser no facto do acréscimo de débitos poder lesar outros credores, que não tenham conhecimento da dívida fiscal, assumindo a data da penhora grande importância na definição dessa abrangência temporal. É por referência à data da penhora que se determina se o crédito é ou não garantido com privilégios creditórios.*

Por fim, o direito do exequente poderá sofrer de outras vicissitudes resultado do confronto do seu direito com os princípios constitucionais. De facto, para além de poder entrar em conflito com o princípio da proporcionalidade, o direito do exequente conferido pela penhora pode igualmente colidir com o mínimo de existência constitucionalmente previsto, *a dignidade da pessoa humana* (artigo 1.º, da Constituição). Daí falar-se em limites à penhora de certos bens, o que de facto se compreende e se justifica apenas na medida em que o erário público possa ser sacrificado em proveito do direito do executado a um mínimo de existência condigna.

¹⁰³ Vide Menezes Leitão, Luís Manuel Teles de, *Garantias das Obrigações*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 246 a 251.

Qualquer violação destes princípios, bem como dos normativos respeitantes à penhora são invocáveis em reclamação nos termos dos artigos 276.º e seguintes, do CPPT.

2.2.4. DA CONVOCAÇÃO DE CREDITORES E GRADUAÇÃO DE CRÉDITOS

A convocação dos credores e verificação dos créditos determinam a fase seguinte à realização da penhora. Assim decorre do preceituado no artigo 239.º, n.º1, do CPPT segundo o qual, *Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220.º ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá.*¹⁰⁴

Nesta matéria realça-se a transferência da competência para decidir o conflito de credores para o órgão da execução fiscal quando anteriormente estava reservada ao poder judicial. Esta alteração tem sido interpretada pela doutrina como sendo sinónimo de uma certa (des) jurisdicionalização do processo de execução fiscal, porquanto certos actos que estavam estritamente reservados ao poder judicial foram transferidos para o órgão da execução fiscal que é um órgão administrativo. O legislador muito provavelmente teve em mente a natureza judicial que se encontra associada ao processo de execução fiscal e expressamente prevista no artigo 103.º, n.º1 da LGT, bem como o facto de o órgão da execução fiscal ser visto como sendo um órgão instrumentalizado ao serviço do Juiz.¹⁰⁵ Note-se, contudo, que a decisão da verificação e graduação de créditos, em última *ratio*, é do juiz a quem compete decidir a reclamação nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT, sendo certo que a reclamação tem conhecimento imediato em face do que está expressamente previsto no artigo 278.º, n.º3, al. e) do CPPT. A reclamação é o meio processual judicial indicado para que os credores, executado ou qualquer outro interessado, possam suscitar uma qualquer ilegalidade da decisão de verificação de créditos e graduação de credores.

¹⁰⁴ Com a publicação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE para 2011), introduziram-se alterações em relação à verificação e graduação de créditos. De facto, foi alterada, nomeadamente, a competência decisória dos Tribunais Administrativos e Fiscais com a nova redacção do artigo 151.º, do CPPT, bem assim como, com a revogação do artigo 243.º, do CPPT, passando, em consequência, a competência decisória para o órgão da execução fiscal.

¹⁰⁵ Vide, em sentido contrário, a nossa posição no apartado que respeita à *Contextualização da Natureza do Processo de Execução Fiscal*, a propósito da tendência portuguesa de evolução para um sistema – Administração puro, em sentido impróprio.

De notar que a convocação de credores e graduação de créditos é apenas referenciada neste ponto por consubstanciar uma fase do processo de execução fiscal. Voltaremos a abordar este tema na parte II parte deste trabalho, aquando da apreciação da natureza dos actos praticáveis em processo de execução fiscal.

2.2.5. DA VENDA DOS BENS PENHORADOS

A venda dos bens assume-se como o fim de um ciclo coercitivo mediante o qual o órgão da execução fiscal assume a cobrança coerciva da dívida. Existirão tantos ciclos quantos os bens penhorados. No decorrer de cada ciclo assumem especial importância, como viemos dissertando, três actos que se apresentam como fundamentais para a eficácia da cobrança coerciva, são estes a penhora, a venda e o pagamento (na vertente do pagamento da dívida com recurso ao produto da venda).¹⁰⁶

Alberto dos Reis define estes três actos, pela sua função específica, da seguinte forma: i) a penhora corresponde a uma providência de *afecção*, ii) a venda a uma providência de *expropriação* e iii) o pagamento a uma providência de *satisfação*.

Com efeito, a venda corresponde ao culminar de todo um processo de desapossamento do património do executado transferindo-se o direito de propriedade deste para o adquirente do bem, independentemente da vontade do executado (alienante). É a administração, a quem compete a alienação coerciva, que na verdade age no papel de vendedor. Os interesses salvaguardam-se na medida em que a administração tem todo o interesse em vender o bem pelo melhor preço, pois o produto da venda destina-se ao cumprimento da obrigação.

Porém, nem todas as penhoras culminam em venda, tudo depende do tipo de bens que são penhorados. De facto, existem bens (direitos) que não são passíveis de ser transmitidos como por exemplo, um depósito bancário. Nesta situação, não se fala em venda mas em apreensão da realidade titulada pelo direito, ou seja, de uma quantia ou de um valor. Adoptando a terminologia usada por Alberto dos Reis a venda é uma providência de expropriação. Assim, sabendo-se que *expropriação* significa um acto de desapossamento, o que se verifica com a penhora de um depósito bancário é, efectivamente, um desapossamento da titularidade que o

¹⁰⁶ Esta classificação é a utilizada por Alberto dos Reis, José, *Processo ...*, 1º volume (reimpressão), Coimbra Editora, 1985, pág. 37, na execução para pagamento de quantia certa.

executado tinha sobre crédito privando-o de movimentar qualquer quantia relacionada com aquele depósito bancário, sendo a mesma aplicada no pagamento *forçado* da dívida.

3. A RECLAMAÇÃO DOS ACTOS PROFERIDOS EM EXECUÇÃO FISCAL

3.1. IDEIA DA SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O enquadramento jurídico da reclamação dos actos praticados pelo órgão da execução fiscal enquanto meio processual judicial tributário é, desde logo, essencial na medida em que nos permitirá partir para a caracterização do seu objecto, bem como para a enumeração dos actos susceptíveis de aí ser proferidos e que, podendo ser lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos, são susceptíveis de ser objecto de tutela jurisdicional. Iniciamos este apartado, relembrando a denominação que o legislador conferiu à reclamação no texto normativo da LGT, isto é, o facto de neste diploma se prever aquele meio processual tributário como sendo um *recurso* no próprio processo de actos praticados pela execução fiscal, nos termos do artigo 101.º, alínea d), da LGT. Ao que somamos o facto do CPPT, no artigo 97.º denominar a reclamação da mesma forma, como se tratando de um recurso. Partindo-se desta previsão legal, vamos notar, no entanto, que o legislador se refere a este meio processual judicial de uma forma algo ambígua, porquanto, depois de o denominar de recurso naqueles preceitos legais vem nos artigos 276.º e seguintes do CPPT utilizar uma terminologia distinta, passando a denominá-lo de reclamação. Não obstante essa ambiguidade, prosseguiremos o presente trabalho intitulando-o de reclamação, por ser esse o modo como usualmente é denominado, porém, ressaltamos desde logo que em momento próprio nos debruçaremos sobre a verdadeira natureza deste meio processual judicial.

Assim, a reclamação dos actos praticados em execução fiscal encontra-se plasmada nos artigos 276.º a 278.º, do CPPT, de entre todo um conjunto de meios processuais tributários previstos nos códigos processuais tributários em razão do cumprimento dos preceitos constitucionais previstos nos artigos 20.º, n.º1 e 268.º, n.º4, ambos da Constituição. Estes preceitos constitucionais são o garante da tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos das pessoas (físicas e jurídicas) contribuintes.

A reclamação surgiu, conforme se encontra actualmente prevista, com a Lei Geral Tributária. A Lei de autorização legislativa do Governo (Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto), parece transparecer a intenção do legislador em associar uma natureza judicial ao processo de execução fiscal, ao que acresce a consagração de uma protecção jurisdicional de direitos dos titulares de posições jurídicas subjectivas e dos que se assumam como interessados a solicitar a intervenção do juiz no processo.

Antes da entrada em vigor da LGT, ainda no âmbito do Código de Processo Tributário (CPT), o artigo 118.º previa no n.º2, alínea d), de entre um conjunto de meios processuais judiciais tributários, os *Recursos dos actos praticados pelo chefe da repartição de finanças no processo de execução fiscal*. Por sua vez, era no artigo 355.º daquele código que estava previsto o regime jurídico deste recurso. Pode verificar-se que quanto a este recurso não estava previsto qualquer regime excepcional de subida imediata, pois o tribunal só conhecia os recursos quando, depois de realizadas as diligências, o processo lhe fosse remetido a final. Ou seja, estava já consagrado um regime regra de *subida diferida* do recurso junto do tribunal. Ao tempo, a jurisprudência considerava que os actos do chefe da repartição das finanças não tinham a natureza de actos jurisdicionais mas também não eram actos materialmente administrativos, (...) *Tais actos não estão inseridos de nenhum modo na função administrativa do Estado, pois não visam a prossecução de interesses gerais da colectividade. Embora inseridos num processo de natureza jurisdicional não são, como já se salientou, actos jurisdicionais. Mas também não são actos administrativos, porque não visam o exercício da função administrativa. Tais actos são antes meros actos instrumentais do exercício de uma função, que tanto existem em processos jurisdicionais como em processos administrativos. E porque actos instrumentais, tanto podem ser cometidos aos juizes como a outras entidades.*¹⁰⁷ Este não corresponde, seguramente, ao entendimento que, julgamos nós, deve ser dado à natureza dos actos em processo de execução fiscal. Porém, atenta a importância desta matéria, tentaremos ao longo deste trabalho uma abordagem às diferentes perspectivas doutrinárias e jurisprudenciais propostas acerca desta matéria.

Ainda a propósito do recurso previsto no CPT, cumpre notar que não estava prevista a possibilidade de revogação do acto recorrido por parte do chefe da repartição. Note-se ainda que o recurso incidia tanto sobre os actos do Chefe da Repartição como também sobre os actos do

¹⁰⁷ Acórdão do STA, de 08.07.1992, disponível em *Revista de Acs. Douts.*, n.º 375, págs. 314 e 315.

Director Distrital de Finanças e do Ministro das Finanças, porquanto, estas entidades podiam proferir actos em processo de execução fiscal como, a título de exemplo, actos de indeferimento do pedido de pagamento em prestações.

Por seu lado, o CPT veio revogar o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) aprovado pelo Decreto – Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963. O CPCI, a propósito também da natureza dos actos praticados em execução fiscal, no respectivo preâmbulo, identifica-os como sendo, (...) *um meio de acção de características fundamentalmente judiciais, embora no processo possam decorrer alguns actos de natureza verdadeiramente administrativa ou de prática própria e corrente de secretaria*.¹⁰⁸ Na vigência daquele código encontrava-se previsto no título VII reservado aos recursos, no artigo 254.º, parágrafo 1.º, o recurso dos despachos proferidos pelo chefe da repartição de finanças nos processos judiciais, cuja redacção era a seguinte, *Dos despachos proferidos pelo chefe da repartição de finanças nos processos judiciais pode reclamar-se para o juiz de 1.ª instância, sendo a decisão deste recorrível nos termos gerais*. No parágrafo 2.º instituía-se a regra de subida diferida, isto é, de que o juiz só conhecia as reclamações depois de realizadas todas as diligências.

Em face dos sucessivos regimes retiramos as seguintes notas: i) a subida imediata da reclamação com base em prejuízo irreparável é uma inovação do CPPT, ii) já se denotava alguma confusão na terminologia, iii) a possibilidade de revogação do acto reclamado surge apenas, também, com o CPPT, iv) mantém-se a dificuldade em caracterizar a natureza dos actos praticados em execução fiscal e mais especificamente, a própria natureza da reclamação (recurso) dos actos praticados em execução fiscal.

3.2. A RECLAMAÇÃO ENQUANTO MEIO IMPUGNATÓRIO – PROPOSTA DE REJEIÇÃO DE QUALIFICAÇÃO DIVERSA

Um dos objectivos a que nos propomos no presente trabalho é o de aferir da natureza da reclamação. Estando esta parte do trabalho reservada a notas de enquadramento jurídico, não podemos deixar de propor, neste apartado, algumas posições jurisprudenciais a propósito desta matéria. Com efeito, a reclamação tem sido identificada por alguma jurisprudência como se tratando de um incidente processual.

¹⁰⁸ Os sublinhados são nossos.

Ora, o incidente processual é uma ocorrência extraordinária, acidental, estranha, surgida no desenvolvimento normal da relação jurídica processual, que origine um processado próprio, isto é, com um mínimo de autonomia.¹⁰⁹ A jurisprudência tem demonstrado alguma hesitação na configuração da reclamação, sobretudo em matéria relacionada com o pagamento da taxa de justiça. No acórdão do STA, de 05.07.2007, (processo n.º 0506/07), ficou assente a ideia de que se está perante um *recurso verdadeiro e próprio*, de harmonia aliás com o disposto no artigo 97.º, do CPPT, onde se pode ler, na alínea n), do n.º1, *O recurso, no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal*. Nesse aresto deixou-se desde logo antever que não se estava perante um qualquer incidente, mas sim perante um verdadeiro processo, sujeito ao contraditório nos termos do artigo 278.º, n.º2, do CPPT. Aliás, no referido aresto, essa ideia saiu reforçada atento o disposto no artigo 151.º, n.º1, do CPPT, que prevê a competência do tribunal tributário em *processo de execução fiscal*, a decisão sobre “*os incidentes, os embargos, a oposição ...a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de administração fiscal*” (sublinhado nosso). Concluiu-se naquele aresto que o legislador não considerou a reclamação como sendo um incidente e que se está perante uma impugnação, na expressão do artigo 49.º, n.º1, alínea a), sub -alínea iii), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).¹¹⁰

Numa posição distinta, encontramos jurisprudência onde se propugnou que independentemente da adequada qualificação da reclamação como incidente, como recurso ou como impugnação, *matéria em que o legislador não revela senão hesitações e incertezas reflectidas na variação terminológica que utiliza para designar este meio de defesa* dos lesados perante decisões do órgão da execução fiscal praticados no processo de execução fiscal, parece inequívoca a estrutural dependência desta reclamação em relação à execução fiscal na qual é

¹⁰⁹ Vide Prazeres, Manuel Augusto Gama, *Os incidentes da instância no actual Código de Processo Civil*, Braga, 1963, pág. 13.

¹¹⁰ Segundo o artigo 49.º, do ETAF que trata de matéria de competência dos tribunais tributários, no n.º1, alínea a) deste preceito legal estatui-se que compete aos tribunais tributários conhecer das acções de impugnação, enumerando depois nas várias alíneas diferentes acções de impugnação, tais como: i) *Dos actos de liquidação de receitas fiscais estaduais, regionais ou locais, e parafiscais, incluindo o indeferimento total ou parcial de reclamações desses actos*, ii) *Dos actos de fixação dos valores patrimoniais e dos actos de determinação de matéria tributável susceptíveis de impugnação judicial autónoma*, iii) *Dos actos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal* e iv) *Dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais que não sejam atribuídos à competência de outros tribunais*. (sublinhado nosso) Contudo, na alínea d) do n.º1 volta-se a dar menção à impugnação de actos lesivos o que pode suscitar alguma confusão, no entanto, nesta alínea d) também se dá referência aos incidentes o que revela que o legislador volta a distanciar a reclamação da natureza de incidente. A alínea d) apresenta a seguinte redacção: *Dos incidentes, embargos de terceiro, verificação e graduação de créditos, anulação da venda, oposições e impugnação de actos lesivos, bem como de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários, levantadas nos processos de execução fiscal*. (sublinhados nossos)

praticado o acto potencialmente lesivo “reclamável”. E que esta dependência estrutural face, aliás, ao disposto no artigo 103.º, n.º1 da LGT, resulta que a instauração da reclamação *não constitui propriamente a introdução em juízo de um processo novo*.¹¹¹ Denominando-a de *incidente típico do processo de execução fiscal*, Jorge Lopes de Sousa, refere-se à reclamação como sendo uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo, mas, embora seja tramitada no próprio processo de execução fiscal, refere aquele autor, tem uma estrutura de uma acção de impugnação ou recurso, inclinando-se contudo para a considerar como sendo uma impugnação baseando-se na denominação aplicada pelo ETAF.¹¹²

Expostas que foram as tendências jurisprudenciais e doutrinal para classificar a reclamação, podemos salientar desde já que propendemos para classificar a reclamação como sendo um meio ou instrumento de contencioso de segundo grau, mediante o qual, o executado ou interessado põe em crise um acto prévio, *proferido por um órgão administrativo*, sendo certo que esta classificação tanto vai de encontro com os códigos processuais tributários como também vai ao encontro da denominação acolhida no ETAF.¹¹³ Note-se que, nos acórdãos em que se aprecia a reclamação como sendo dependente do processo de execução fiscal e, como tal, é caracterizada como sendo um incidente, não existe propriamente uma análise exaustiva da natureza deste meio processual judicial. Sempre se poderá dizer que se propugnássemos pela via do incidente essa posição seria contrária às disposições legais que supra citamos, pois está expressamente previsto que a reclamação consubstancia um meio impugnatório e não uma ocorrência estranha ao processo.

¹¹¹ Vide, entre outros, o teor dos acórdãos do STA, de 17.11.2012, 20.10.2010 e 20.01.2010, respectivamente, processos n.ºs 0656/10, 0655/10 e 1077/09.

¹¹² Vide anotação n.º 3 ao artigo 277.º, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. iv, 6ª edição, 2011, pág. 288.

¹¹³ Com efeito, uma decisão que seja proferida pelo juiz configura um acto jurisdicional sendo este acto sindicável mediante um recurso jurisdicional e não com recurso à reclamação prevista nos artigos 276.º e seguintes, do CPPT.

APONTAMENTO CONCLUSIVO

A parte I deste trabalho revelou-se no enquadramento jurídico do tema central deste estudo. Como tal, fizemos uma incursão, inevitável, aos princípios e exigências constitucionais que legitimam o regime jurídico da Reclamação da forma como está legalmente concebido.

Seguiu-se uma análise da Reclamação no contexto do processo de execução fiscal. Neste aspecto, adoptamos por salientar os elementos essenciais do processo, por delimitar as suas diversas fases e, por fim, demos ênfase à distinção entre as possíveis reacções do executado quando confrontado com um processo executivo. Esta análise comportamental do executado releva a hermenêutica que seguiremos na parte do estudo que se segue, uma vez que tenderemos a diferenciar os actos do processo de execução fiscal consoante a atitude do executado. Com efeito, pudemos notar que o executado ora assume a vontade de cumprir com o *acto devido* ora, não o fazendo, faz originar um conjunto de actos de execução *forçada* por parte da administração tributara. Também, pode adoptar uma atitude de oposição à dívida por sentir que a dívida não lhe é a si exigível ou porque a dívida não tem substrato para ser exigida.

Convenhamos que toda esta dinâmica dos agentes intervenientes é assaltada por um conjunto de actos e/ou decisões que solucionam as situações jurídicas que vão surgindo no decorrer do processo, determinando-se as respectivas consequências jurídicas. Os actos/decisões assumem-se sob uma determinada natureza e, por conseguinte, é sobre esta mesma natureza que vamos debruçar-nos na parte que segue.

PARTE II.

DA NATUREZA DOS ACTOS PRATICADOS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

CAPÍTULO I.

CONCEITO DE ACTO ADMINISTRATIVO

1. APRESENTAÇÃO

Reservamos a parte II deste trabalho para a análise da natureza dos actos praticados em processo de execução fiscal logrando fazê-lo em duas partes: na primeira parte vamos abordar aspectos teóricos relacionados com a teoria geral do acto administrativo como forma de contextualizar o tema, na segunda parte vamos analisar a natureza dos actos em termos individuais dividindo-os em dois conjuntos de actos. No primeiro conjunto de actos vamos analisar os actos que decorrem de um acto positivo do executado, ou seja, que dependem do seu impulso, como sejam, um pedido ou requerimento. No segundo grupo vamos analisar os actos que decorrem da actividade e dinâmica inerente ao órgão da execução fiscal

Com efeito, depois de feitas as notas introdutórias, na primeira parte deste trabalho, em relação à posição que a reclamação ocupa entre os distintos meios processuais judiciais, surge agora o momento de nos debruçarmos sobre a natureza dos actos praticados no processo de execução fiscal. Já tivemos oportunidade de realçar que é redutor dizer que estes actos são apenas materialmente administrativos - por serem proferidos por um órgão administrativo, ou

seja, aferindo a análise apenas sob o ponto de vista subjectivo – pois existem momentos de verdadeira actividade administrativa o que, em termos objectivos e na perspectiva da natureza do próprio acto, leva a concluir que existe uma forte componente administrativa no processo de execução fiscal.

Atendendo a que o acto configura o tema central nesta parte do trabalho, iniciamos este primeiro capítulo com uma análise de cariz analítico passando de seguida no capítulo II à tipificação dos actos em execução fiscal. Contudo, não é nossa intenção versar sobre uma qualquer noção inovadora de acto administrativo. O que apenas pretendemos é pegar na construção dogmática já feita e, partindo daí, analisar em concreto a natureza dos actos praticados em processo de execução fiscal. A par da dogmática iremos também socorrer-nos do regime normativo, sem esquecer, contudo, a jurisprudência.

2. OS ACTOS DE EXECUÇÃO NO QUADRO GERAL DOS ACTOS JURÍDICOS - ADMINISTRATIVOS

Desde logo e antes de incidir a análise na teoria geral do acto administrativo logramos iniciar este ponto com algumas noções determinantes para o desenvolvimento deste trabalho, no que respeita, em concreto, à determinação da natureza dos actos praticados em processo de execução fiscal.

Logramos assim iniciar esta incursão nos aspectos teóricos relacionados com o acto administrativo, precisamente, pela noção de acto jurídico. Acto jurídico (facto jurídico voluntário) é, antes de mais, toda a conduta humana voluntária, quer consista em acção quer em omissão, que produza efeitos na ordem jurídica, ainda que esses efeitos não tivessem sido queridos pelo agente. Esta definição pode desdobrar-se nos seguintes elementos, i) a existência de uma *conduta humana*, que pode ocorrer sob a forma de uma acção ou omissão, ii) o *resultado material* que consiste na transformação produzida no mundo externo como consequência natural da conduta da pessoa (este resultado material nem sempre existe) e iii) um *resultado jurídico*, isto é, os efeitos que a norma jurídica atribui à conduta, haja ou não resultado material, sendo certo que o resultado jurídico consubstancia um elemento essencial do facto jurídico.¹¹⁴

¹¹⁴Vide Caetano, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, (rev. e actualizado Diogo Freitas do Amaral), Almedina, Coimbra, 1990, pág. 424.

Posto isto, podemos assim dizer que um acto administrativo embora sendo um acto complexo é, na sua base, um acto jurídico. Na construção da noção de acto administrativo a doutrina tem vindo a determinar-lhe, numa perspectiva mais restrita, um conteúdo decisório. Ou seja, desde o conceito *amplo* de acto administrativo exposta por Marcello Caetano até ao mais recente conceito *relativamente restrito* de acto administrativo propugnado por Mário Aroso de Almeida - por remissão da noção de acto administrativo prevista no artigo 120.º do CPA - verificamos que existe, por um lado, actos administrativos de conteúdo decisório e, por outro, existe um conjunto de outros actos da administração, que pelas suas qualidades não se enquadram na noção de acto administrativo proposta naquele normativo legal por lhes faltar a emanção de uma *decisão* mas que não deixam, contudo, de ser considerados como actos administrativos, ainda que o sejam, apenas, por se enquadrarem na noção ampla de acto administrativo.

Sendo um acto complexo são muitos os elementos que determinam o acto administrativo. Achamos poder salientar os seguintes: trata-se de um acto individual e concreto; susceptível de produzir efeitos jurídicos; em regra, é impugnável; é regulado pelo direito público; é possível que possa provocar uma lesão nos direitos ou interesses protegidos dos destinatários dos actos se for determinado em desconformidade com a lei, pelo que, os seus conteúdos, material e formal, devem obedecer ao princípio da legalidade. Os actos administrativos estão munidos de uma especificidade que consiste no facto de os seus efeitos se circunscreverem ao caso em concreto não produzindo efeitos de carácter geral e abstracto como seria o caso de uma norma, ou seja, é esta particularidade que faz distinguir os actos administrativos de um regulamento.¹¹⁵ O regulamento produz efeitos gerais e abstractos, ou seja, independentemente daqueles a quem se destina, pois em face da sua natureza não é possível individualizar o(s) seu(s) destinatário(s), o regulamento não titula direitos ou interesses em termos nominais estando destinado a regulamentar determinada situação relativa a sujeitos indeterminados e indetermináveis.

Como dissemos, na doutrina administrativa podemos encontrar, essencialmente, duas vertentes do acto administrativo: uma noção ampla e uma noção restrita. A noção ampla de

¹¹⁵A unilateralidade do acto administrativo é definida por Miguel Sánchez Morón, *Derecho Administrativo, Parte General*, 7ª Edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, pág. 25, da seguinte forma, (...) El acto administrativo es una *declaración unilateral* de la Administración que produce *efectos jurídicos*. O mesmo autor socorre-se da doutrina italiana para dar referência ao conceito amplo de acto administrativo, (...) *concepto amplio* de acto administrativo-basado en la doctrina italiana, em particular la opinión de Zanobini -, *equivalente a cualquier manifestación unilateral y formalizada de voluntad, juicio, conocimiento e deseo realizada por la Administración pública y sujeta a Derecho administrativo*.

Marcello Caetano configura o acto administrativo como sendo a *conduta voluntária de um órgão da Administração que, no exercício de um poder público e para prossecução de interesses postos por lei a seu cargo, produza efeitos jurídicos num caso concreto*. Portanto, desta noção ampla inclui-se na noção de acto administrativo um qualquer acto da administração, desde que proferido segundo o princípio da legalidade e em relação a um caso concreto, ou seja, segundo esta última particularidade não cabe na noção ampla a emanção de um regulamento. O mesmo autor também propôs uma noção de âmbito mais restrito de acto administrativo referindo-se ao acto *administrativo definitivo e executório*. Com esta noção, o autor definiu o acto administrativo como sendo *a conduta voluntária de um órgão da Administração no exercício de um poder público que, para prossecução de interesses a seu cargo, pondo termo a um processo gracioso ou dando resolução final a uma petição, defina, com força obrigatória e coerciva, situações jurídicas num caso concreto*. No conceito restrito, Marcello Caetano dando referência ao *processo gracioso* e à *resolução final de uma petição* emerge na noção de acto administrativo decisório. Estas foram as perspectivas clássicas, em sentido amplo e restrito, de acto administrativo propostas por Marcello Caetano.

No corpo legislativo actual a noção de acto administrativo encontra previsão legal no artigo 120.º do CPA. Segundo este preceito legal, (...) *consideram-se actos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*.

Segundo Mário Aroso de Almeida, esta noção de acto administrativo vem afastar o conceito amplo propugnado por Marcello Caetano, porquanto, naquela noção apenas cabem os actos de conteúdo decisório não sendo aí considerados outros actos, tais como os pareceres (não vinculativos), as informações ou as propostas, actos confirmativos e opinativos que, segundo aquele autor, caberiam na noção ampla de Marcello Caetano.¹¹⁶

Deste último conjunto de actos conseguimos distinguir os actos preparatórios (em regra, não são impugnáveis autonomamente), as instruções administrativas (as circulares administrativas apenas vinculam os agentes administrativos e não produzem, em princípio, eficácia externa) e actos de execução das decisões administrativas, ou seja, todos estes actos poderão ser considerados como meras actuações administrativas. Estes actos distinguem-se, inelutavelmente, dos actos que possuem um conteúdo materialmente definitivo, como seja

¹¹⁶ Vide Almeida, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Ed. Almedina, Coimbra, 2012, pág. 115.

aquele que define com força obrigatória e coerciva, situações jurídicas num caso concreto, fixando os direitos e deveres das partes da relação jurídica e que contém, necessariamente, uma decisão.¹¹⁷

Marcello Caetano propôs uma categoria de actos administrativos definitivos e executórios nas expressões retiradas da sua noção mais restrita de acto administrativo - *pondo termo e dando resolução final*.¹¹⁸ Na senda desta categoria de actos podemos assim aferir a noção de definitividade do acto e de executoriedade desse mesmo acto.

A noção de definitividade do acto comporta duas dimensões: por um lado, retiramos-lhe a dimensão de definitividade material que Mário Aroso de Almeida preenche com a noção de acto administrativo proposta pelo artigo 120.º do CPA e, por outro lado, retiramos-lhe uma dimensão de definitividade formal que associamos à matéria relacionada com a impugnabilidade ou recorribilidade dos actos.

No âmbito da dimensão proposta de definitividade formal encontramos os actos interlocutórios ou preparatórios e os actos destacáveis. Os actos interlocutórios são actos que ocorrem no decurso do procedimento. Os actos destacáveis são actos que se apresentam com um elemento comum aos actos interlocutórios por também ocorrerem no decurso do procedimento, no entanto, distinguem-se daqueles na medida em que são impugnáveis autonomamente à semelhança do acto administrativo materialmente definitivo. No fundo, os actos destacáveis podem condicionar a decisão que iria recair sobre o caso concreto no culminar do procedimento, enquanto, os actos interlocutórios não. Isto acontece porque os actos interlocutórios não obstante poderem ser objecto de reclamação junto do próprio autor do acto não podem ser, em caso de a reclamação não ser atendida, objecto de impugnação ou recurso contencioso autónomo, devendo aguardar pela decisão final. Aquando da decisão final pode ser

¹¹⁷ Vide Almeida, Mário Aroso de, *Teoria...*, pág. 120 e 121. Para este autor, a generalidade dos actos preparatórios dos procedimentos administrativos, como os pareceres (não vinculativos), as informações e as propostas não são actos administrativos porque não contêm decisões.

¹¹⁸ Mário Aroso de Almeida refere que na categoria de actos administrativos e executórios proposta no artigo 25.º, n.º1, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho) era (...) *possível reconhecer a coexistência de componentes que, dizendo, uns, respeito a elementos intrínsecos, de carácter substantivo, e outros, a elementos extrínsecos, com relevância meramente adjectiva, tendiam a misturar o plano material, da identificação e qualificação dos diferentes tipos de manifestações jurídicas concretas da Administração Pública, com o plano processual, da determinação das condições extrínsecas de que depende a impugnação contenciosa dessas manifestações pelos eventuais interessados, e só formavam um todo coerente por referência à função (adjectiva) para a qual todos eram, em conjunto, convocados, de identificar, de entre o mais vasto universo dos atos administrativos, aqueles que deviam poder ser objecto de recurso contencioso*. Este autor convoca a definitividade material do acto proposta nesta categoria de actos para a associar ao elemento decisório que a actual noção de acto administrativo propõe no artigo 120.º do CPA.

invocada qualquer ilegalidade, ou seja, pode discutir-se a validade do acto interlocutório no âmbito dessa decisão final pois eventuais vícios que decorram daquele acto reconduzem-se à decisão final já que esta poderá estar assente em pressupostos inválidos.

Esta definitividade formal encontra-se presente no princípio da impugnação unitária de actos colhida no artigo 54.º do CPPT. Com efeito, esta norma prevê que não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de eventuais vícios que hajam sido cometidos possam ser invocados com a impugnação contenciosa da decisão. Porém, são impugnáveis os actos que forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ainda que não são se assumam enquanto decisões. Pelo que, pensamos ser defensável propor que não são apenas impugnáveis os actos materialmente definitivos (decisões) - ainda que lhes seja inerente essa faculdade - e propor, ainda, que apenas a definitividade do acto legitima e justifica a impugnabilidade desse acto. De facto, podemos ampliar o conceito de impugnabilidade de actos no sentido de também englobar os actos que provocam a lesão de um direito ou interesse legítimo, em face da violação de um direito objectivo ou da ofensa de um direito subjectivo. O momento para agir contra o acto lesivo pode contudo diferir do momento em que ocorre, ou seja, face à impugnação unitária pode acontecer que o destinatário do acto tenha de aguardar pela definitividade (horizontal) do conjunto de actos interlocutórios tendentes ao desenvolver do acto final para aí insurgir-se contra o acto lesivo. Pelo que, a impugnação unitária desenvolve-se segundo a dimensão de definitividade formal que acima propusemos.

Até ao momento já demos referência a várias acepções do acto administrativo, já verificamos que na legislação actual o acto administrativo está conexionado com o acto decisório, já demos referência a outras actuações da administração e, de entre estas, a existência de actos destacáveis e de actos interlocutórios. Referimo-nos também à definitividade do acto.

Referimo-nos, agora, à executoriedade do acto.

A executoriedade do acto administrativo pode ser vista segundo dois planos, i) no plano da atribuição de força jurídica ao acto administrativo e ii) no plano da respectiva execução.¹¹⁹ Em

¹¹⁹ Almeida, Mário Aroso de, *Teoria ...*, pág. 167 a 173, coloca a executoriedade do acto num plano distinto da força jurídica típica do acto administrativo. Para este autor, a executoriedade reporta-se à capacidade de a Administração proceder à execução, pelos seus próprios meios, das suas decisões que tenham conteúdo impositivo, adoptando os actos jurídicos e realizando as operações materiais, necessários para concretizar, no plano dos factos, o que foi firmado no plano do Direito.

face do primeiro plano a executoriedade não deve ser, segundo Mário Aroso de Almeida, utilizada para designar a força jurídica típica do acto administrativo. Segundo o autor, a força jurídica do acto administrativo é um atributo que resulta da circunstância de conter uma declaração obrigatória *de per se*, isto é, o acto administrativo não necessita de ser definido ou confirmado por entidades jurisdicionais. Por outro lado, o segundo plano é aquele em que, segundo o autor, está reservado à executoriedade do acto, pois consiste em saber se a própria Administração pode promover a respectiva execução de actos impositivos de deveres aos seus destinatários independentemente de qualquer intervenção jurisdicional, portanto, através da utilização de instrumentos de coacção.¹²⁰

Numa perspectiva mais complexa, portanto, já no campo das relações jurídicas e fazendo uma ponte para o tema que se segue, cumpre-nos dar enfoque ao seguinte apontamento doutrinário que, em nossa opinião, relaciona bem as relações intersubjectivas na actividade administrativa, *(...) tal como se pode dizer que o contrato, no âmbito do direito privado, é lei entre as partes, também aqui o acto administrativo é a norma ("legal") que regula as relações entre a Administração e o seu destinatário.*¹²¹

Na senda das noções que já demos referência analisemos agora, em termos mais específicos, o acto de liquidação, sendo certo que, relembramos, se tratam apenas de considerações introdutórias. O acto tributário (acto de liquidação) e o acto administrativo em matéria tributária são actos administrativos, porém, só o acto tributário tem a virtude de gerar uma obrigação tributária (prestação) mediante o qual a obrigação é qualificada, quantificada e se torna certa e exigível. E, uma vez atingido este resultado, permite obter o cumprimento desta e executá-la, se for caso disso. Segundo Alberto Pinheiro Xavier, *(...) a obrigação de imposto nasce com a completa realização do facto descrito na previsão normativa: o facto tributável; mas resulta ainda que, nos casos em que a lei determina uma necessária actividade da Administração fiscal no sentido da aplicação da lei de imposto ao caso concreto, os poderes e deveres que se integram na relação jurídica tributária só adquirem plena operância após a prática do referido acto de aplicação do direito. E por isso cumpre reconhecer que a plena intensidade dos efeitos do facto tributável depende da prática ulterior de um novo facto – autónomo do primeiro – e que é o acto tributário.* Com este apontamento doutrinário – o culminar da teoria do acto tributário – pretendemos deixar presente toda uma relação jurídica

¹²⁰ Este poder é característico do sistema administrativo puro.

¹²¹ Vide Campos, Diogo Leite de e Campos, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Editora Almedina, Coimbra, 1996, pág. 202.

determinada pelo direito material e substantivo para passarmos ao plano das relações adjectivas.

Assim, saindo do campo substantivo para o processual vejamos agora o que são actos processuais ou simples actos. Os actos processuais são actos jurídicos que se assumem no decorrer de um processo jurisdicional. O processo jurisdicional é estruturado por uma sequência de actos jurídicos, ordenados em fases sucessivas e dirigidos a um fim comum.¹²² À relação jurídica que o processo constitui dá-se o nome de *instância* e ao esquema dos actos que constituem a sua tramitação necessária, definida por lei ou adaptada pelo juiz dá-se o nome de *forma do processo*.¹²³

No Código de Processo Civil podemos encontrar vários tipos de actos processuais agrupados numa perspectiva do sujeito que os determina, como sejam, actos das partes, actos dos magistrados e actos da secretaria. Em especial, surgem-nos os actos de distribuição e actos de citação/notificações. Também se aceitam, em processo jurisdicional, os actos anómalos. Com efeito, a exigência genérica da prática de actos indispensáveis ao respeito pelos princípios processuais faz com que o processo consinta, mesmo fora do âmbito dos incidentes, a prática de actos anómalos que sejam úteis para a realização da função processual. O que é proibido por aquele código é a prática de actos que, não tendo essa utilidade, apenas tenham o efeito de complicar o processo impedindo-o de atingir o seu termo.¹²⁴ É o que resulta da invocação do princípio da economia processual.

A actividade processual corresponde em certa medida à actividade procedimental que encontramos em sede administrativa. No decorrer de um procedimento podemos assim encontrar os chamados actos procedimentais. Tais actos decorrem da actividade dos diversos sujeitos jurídicos intervenientes na relação jurídica e são actos de cariz meramente formal, que podem ser denominados de *actos meramente materiais*, como por exemplo, um acto de passagem de uma certidão, um acto de audição de um contribuinte. São simples actos ou actuações materiais que, embora importantes no contexto do desenvolvimento da actividade administrativa, não fixam nem produzem efeitos jurídicos autónomos e não podem, por esse motivo, assumir importância jurídica de *per si* (não podendo, inclusivamente, ser

¹²² Vide Freitas, Lebre de, *Introdução ao Processo Civil*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pág. 12.

¹²³ Vide Freitas, Lebre de, *Código de Processo Civil, anotado*, Volume 1º (artigos 1.º a 380.º), Coimbra Editora, Coimbra, 1999, pág. 239.

¹²⁴ No sentido de Freitas, Lebre de, *Código...* pág. 240.

autonomamente impugnados).¹²⁵ Porém, à semelhança do que supra se referiu quanto aos actos interlocutórios, as meras actuações materiais sendo lesivas de direitos e interesses legítimos assumem-se como sendo impugnáveis, ainda que, os eventuais vícios apenas possam ser aferidos, em princípio, aquando da decisão segundo o princípio da impugnação unitária.

Vejamos assim, de seguida, se os actos praticáveis no processo de execução fiscal se aproximam da concepção dos actos administrativos, ou se justificam a sua inclusão na categoria de meros actos processuais.

¹²⁵ No sentido de Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições ...*, pág. 18.

CAPÍTULO II.

DOS ACTOS PROFERÍVEIS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. ACTOS - COMPONENTE DINÂMICA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1.1. APRESENTAÇÃO

Segue-se um estudo, em concreto, sobre os actos que dinamizam o processo de execução fiscal. A dinâmica do processo assume-se, como tal, na emissão de um conjunto de actos, os quais assumem diferente natureza, consoante a situação jurídica e o fim a que se propõem.

1.2. ENUNCIÇÃO DE UM REGIME

No processo de execução fiscal são necessariamente levados a cabo um conjunto de actos tendentes à cobrança do crédito exequendo que produzem os seus efeitos jurídicos na

esfera dos visados que, no caso, poderão ser os executados ou terceiros chamados à execução. São actos unilaterais que visam um determinado efeito jurídico, por exemplo: i) a apreensão de bens como forma de assegurar o crédito tributário, ii) o chamamento de responsáveis subsidiários no sentido de responsabilizar aqueles que estiveram no centro das decisões e que tiveram culpa na dissipação do património do devedor originário, iii) o acto de citação dos executados tendo em vista dar-lhes a conhecer de que foi instaurada uma execução e a inerente obrigatoriedade de proceder ao pagamento da respectiva quantia exequenda.

O resultado imediato dos actos será o efeito jurídico concreto que se pretende atingir, como seja, por exemplo, o registo de um ónus sobre um bem imóvel na respectiva Conservatória do Registo Predial, o resultado mediato é, com efeito, o fim último de arrecadação de receita de natureza pública com vista à satisfação das necessidades colectivas.

Partindo do princípio que se acolhem no processo de execução fiscal actos produtores de efeitos jurídicos externos, cumpre agora traçar o caminho no sentido de verificar qual a natureza desses actos na presença das noções que temos vindo a dar referência, designadamente, a noção de acto administrativo decisório, de actos processuais e meras actuações administrativas.

Neste ponto da matéria convocamos ao discurso a noção de actos instrumentais, *simples actos ou actuações materiais*.¹²⁶ São actos, aos quais lhes falta a pretensão de encontrar a satisfação imediata de um interesse público concreto.¹²⁷ Têm, em princípio, uma função auxiliar ao acto administrativo, atingindo um sentido mais amplo do que os meros actos preparatórios porquanto podem ocorrer mesmo depois de ser proferida a decisão administrativa. Não produzem efeitos externos estando, em princípio, numa posição de não provocar nenhuma lesão de direitos e interesses protegidos.

Cumpre igualmente, neste ponto, distinguir actos administrativos dos actos proferidos no âmbito de uma actividade jurisdicional. Quanto ao fim visado pelo acto administrativo refira-se que os actos proferidos no âmbito de uma actividade administrativa, por prosseguirem específicos interesses (normativamente propugnados), são actos que se distinguem dos actos que são proferidos no âmbito da função jurisdicional. Estes, na sua essência, são actos que

¹²⁶ Assim os denomina Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições ...*, pág. 19.

¹²⁷ Sobre esta noção, vide Soares, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo* (Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/78), Coimbra, 1978, pág. 100 e 101.

solucionam, em última *ratio*, um litígio de pretensões.¹²⁸ Têm em comum o facto de serem proferidos por órgãos de direito público. Contudo, quando o Estado prossegue interesses assume posição de parte da relação jurídica que nasce com a ocorrência do facto jurídico, enquanto, no segundo caso, o poder estadual, determinando a solução do litígio coloca-se acima dos seus próprios interesses (extrínsecos), com o propósito de restabelecer a paz jurídica posta em causa pelas pretensões em colisão, no intuito de emanar uma decisão imparcial, justa e dotada de verdade material.

É de realçar esta distinção no âmbito da matéria em análise porquanto, no processo de execução fiscal, desde logo se rejeita a prática de actos jurisdicionais pelo órgão da execução fiscal, ou seja, pela administração, pois estes estão especialmente reservados aos tribunais como resulta da própria Constituição.¹²⁹

O órgão da execução fiscal enquanto órgão administrativo inserido na estrutura organizativa da administração directa do Estado tem em vista, naturalmente, a prossecução do interesse público imediato em cobrar a receita, embora já numa fase patológica, ou seja, em fase de cobrança coerciva. Já enquanto órgão detentor de funções instrumentais ou complementares às do Tribunal, exerce funções de secretaria quando recebe petições iniciais e verifica por exemplo se, se mostram cumpridos os requisitos legais das petições iniciais previstos no Código do Processo Civil¹³⁰ ou a ocorrência de algum facto susceptível de provocar a rejeição das petições iniciais¹³¹.

Do ponto de vista da natureza do processo de execução fiscal, sendo judicial - conforme o dotou o próprio legislador no artigo 103.º da LGT - assume-se como sendo um processo. Se fosse de natureza administrativa seria, segundo a lógica do nosso ordenamento jurídico - tributário, um procedimento. Não obstante a dicotomia apresentada, o processo e o procedimento, não deixam, contudo, de funcionar do mesmo modo, ou seja, tanto o processo como o procedimento são dinamizados por um conjunto de actos, de sequência lógica, que tendem ao culminar em uma decisão, de um lado, jurisdicional, do outro, administrativa (a acepção de processo adoptada não deve contudo confundir-se com um *processo* físico constituído por um conjunto de documentos).

¹²⁸ Vide Caetano, Marcello, *Manual ...*, pág. 424.

¹²⁹ Cfr. com o disposto no artigo 202.º, da CRP, bem como, artigo 279.º, n.º1, alínea b), do CPPT.

¹³⁰ Cfr. com o artigo 467.º do CPC.

¹³¹ Cfr. com o artigo 474.º do CPC.

Razão pela qual também não é estranho ao processo de execução fiscal a resolução de conflitos de pretensões, sendo certo que, a resolução de conflitos de pretensões também não é estranha à actividade administrativa.

Assim, o poder estadual interage munido de dois tipos de poderes, o poder jurisdicional, através do qual soluciona um litígio com o fim de fazer justiça, ou então, munido de poder administrativo na solução de conflitos que surjam nas diversas manifestações desse poder. Agindo munido de poder jurisdicional, o Estado revela-se sob a forma de um tribunal, em concreto, assume-se nas vestes de juiz. Agindo munido de poder administrativo, o Estado revela-se sob a forma de Administração e age com o fim último de prossecução do interesse público, sob a égide do princípio da legalidade que é, aliás, comum aos dois poderes. No entanto, pode acontecer que no exercício do poder administrativo, se cometam ilegalidades e que as decisões administrativas se baseiem em pressupostos viciados por serem desconformes à lei. Ao que acresce a possibilidade de se praticarem actos que lesem posições jurídicas subjectivas ou interesses legalmente protegidos. Quando tais ilegalidades e vícios não sejam solucionados pela própria administração podem os destinatários dessas decisões e actos recorrer aos tribunais.

Antes disso, a administração pode ser chamada a solucionar conflitos onde confluem diversos interesses antagónicos, como sejam, por hipótese, os interesses de diversos credores na verificação e graduação de créditos. Neste aspecto, a administração tende a agir naturalmente na defesa de um interesse que lhe é próprio (o da salvaguarda do crédito tributário) ao mesmo tempo que é chamada a solucionar um conflito com o qual deve actuar com o devido distanciamento pois impera sobre esta o princípio da legalidade e da verdade material. Na salvaguarda destes princípios, a decisão da administração fica sujeita ao controlo do poder jurisdicional.

Assim, o Juiz, do seu lado, age sob a égide do poder jurisdicional o qual, conforme já dissemos, está exclusivamente destinado aos tribunais, sendo-lhes reservada, no processo de execução fiscal, a prática de actos jurisdicionais.¹³² Esta exclusividade obedece assim ao princípio da reserva da função jurisdicional, no caso, em matéria tributária ou *reserva do juiz* cujo significado reconduz-nos à ideia de que apenas os tribunais podem resolver conflitos em última análise, ou seja, cabe-lhes *ditar o direito*.

¹³² Cfr. com o artigo 279.º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

Note-se que o acto jurisdicional é um acto praticado exclusivamente de acordo com critérios de juridicidade (não de oportunidade ou conveniência) com o objectivo de resolver uma “questão jurídica” (um conflito de pretensões ou controvérsia sobre a violação ou não da ordem jurídica). O fim do mesmo será sempre a obtenção da paz jurídica decorrente de tal resolução.¹³³

Pelo exposto, podemos desde já concluir que a natureza do órgão que actua em processo de execução fiscal tem influência na classificação dos actos aí praticados, ainda que seja redutor circunscrever-nos a análise do ponto de vista de quem pratica os actos devido ao facto de certa tipologia de actos estarem, em exclusivo, reservados a um determinado poder, como sejam os actos jurisdicionais que estão reservados ao poder jurisdicional.

Porém, existem outros actos que, ainda que também possam ser proferidos por um órgão jurisdicional, podem ser instrumentalizados e, nessa medida, ser levados a cabo pelo poder administrativo, enquanto órgão da execução fiscal. Acontece quando o órgão da execução fiscal é chamado a auxiliar os tribunais e até mesmo o juiz. No primeiro caso, o órgão da execução fiscal é chamado a auxiliar a secretaria do tribunal, como por exemplo, no recebimento das petições iniciais e verificação dos requisitos ao impulso processual. No segundo caso, o órgão da execução fiscal é chamado, a título de exemplo, a solucionar o conflito de credores reservando-se ao Juiz a mera sindicância e verificação da legalidade da decisão de verificação e graduação de créditos.

Ainda que já tenhamos afluído a natureza do processo de execução fiscal na primeira parte deste trabalho, portanto, aquando do enquadramento jurídico da reclamação, achamos pertinente convocar essa matéria neste ponto do discurso, uma vez que, influi com certeza na determinação da natureza dos actos praticados no processo.

1.3. NATUREZA DO PROPESSO NA PERSPECTIVA DOS ACTOS

Rui Duarte Morais¹³⁴, em relação à natureza do processo de execução fiscal assinala que se pretende jurisdicional mas na realidade, comporta momentos ou fases da actividade administrativa autónomos.

¹³³ No sentido de Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições ...*, pág. 41.

¹³⁴ Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2.ª edição (reimpressão da edição de 2006), Almedina, Coimbra, 2010, pág. 43.

Quando este autor assinala que o processo de execução fiscal *se pretende* jurisdicional está, naturalmente, julgamos nós, a referir-se ao que o legislador pretendeu com a redacção do artigo 103.º, n.º1, da LGT. Com efeito, o legislador dotou aquele processo como sendo de natureza judicial quando emanou a Lei de autorização ao governo para a elaboração da Lei Geral Tributária.¹³⁵

Tal como já referimos antes, quando tivemos oportunidade de elaborar uma breve resenha histórica, com a aprovação da LGT assistiu-se à vontade do legislador em assumir a natureza judicial do processo de execução fiscal no quadro de uma definição mais precisa dos poderes da administração Tributária e das garantias dos contribuintes. Segundo o disposto no artigo 2.º, n.º 29.º, da Lei 41/98, de 4 de Agosto, o legislador pretendeu, *Clarificar a natureza judicial do processo de execução fiscal e consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo*. Essa linha de pensamento viria a consagrar-se na redacção do artigo 103.º, n.º1, da LGT então aprovada, segundo o qual, *o processo de execução fiscal tem natureza judicial sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional*. O n.º 2 daquela norma está reservado às garantias dos interessados, mediante o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados quer pelos órgãos integrados na administração quer pelos órgãos integrados nos tribunais.

Voltando ao pensamento doutrinário propugnado pelo autor supra citado, o processo de execução fiscal comporta momentos ou fases da actividade administrativa autónomos à actividade jurisdicional do processo de execução fiscal. De facto, a posição assumida pelo autor encaminha-nos para um raciocínio segundo o qual, o órgão da execução fiscal assume no âmbito do processo de execução fiscal competências próprias numa lógica de autonomia do exercício das suas funções, o que as distancia das funções de exclusiva e mera colaboração com o juiz do processo que à partida parecia caracterizar o papel daquele órgão.

Aliás, Casalta Nabais¹³⁶ refere que o processo só será judicial se e na medida em que se tenha praticado algum acto de natureza judicial, como sejam os previstos no artigo 151º do CPPT. Na esteira desse entendimento, este autor não *se admira* que muitos processos de execução fiscal se iniciem e concluam perante os órgãos da execução fiscal, isto é, perante órgãos de natureza administrativa sem qualquer intervenção do poder jurisdicional. Nesta

¹³⁵ Cfr. com a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto.

¹³⁶ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, pág. 341.

situação em que o processo de execução fiscal se inicia e conclui unicamente perante o órgão da administração tributária verifica-se a extinção da execução fiscal sem que, para tal, haja sido necessário recorrer à tutela jurisdicional. Contudo, o facto de o poder jurisdicional não ser *chamado* ao processo, tal não tem, necessariamente por efeito, lhe retirar a natureza judicial. Pode sim defender-se que se praticam actos administrativos e não apenas actos materialmente administrativos, porquanto, podem ser praticados actos em processo de execução fiscal que não só apresentam o mesmo regime procedimental e substantivo dos actos da administração mas também porque cumprem o facto da *conduta, decisão ou prescrição* exigida e enunciada como primeiro elemento do acto administrativo no artigo 120.º do CPA ser da autoria de um órgão da administração, isto é, o órgão da execução fiscal.

Assim, em nossa opinião, mesmo depois de instaurada uma execução pode ainda assistir-se a um prolongamento da actividade administrativa quando, por hipótese, o executado vem ao processo efectuar um pedido de pagamento em prestações pois, a decisão que venha a incidir sobre aquele pedido é, de facto, uma decisão definidora de uma situação jurídica e de natureza administrativa. Esta posição vem na senda do que já dissemos na primeira parte deste trabalho. O executado quando confrontado com uma execução pode adoptar dois comportamentos: o da observância do acto e, conseqüentemente, diligenciando no sentido de cumprir com a obrigação de modo voluntário ou o da não observância, opondo-se ao seu desenvolvimento. Na primeira situação, portanto, quando o executado aceita a dívida e pretende cumprir voluntariamente, o órgão da execução fiscal age prolongando a actividade administrativa e praticando actos administrativos, por natureza, tais como, a decisão que incida sobre o preenchimento dos pressupostos para o deferimento do pedido de pagamento em prestações. Posto isto, lograremos, de seguida, efectuar uma análise dos actos praticáveis no processo de execução fiscal sob as seguintes perspectivas, i) sob o ponto de vista objectivo, ou seja, da natureza dos actos propriamente ditos, ii) sob a vertente subjectiva, isto é, analisando os actos na perspectiva de *quem* os pratica e, por fim, iii) na perspectiva do meio impugnatório adequado à natureza do acto.

1.3.1. OS ELEMENTOS OBJECTIVOS DO ACTO

Com a emissão do título executivo (pressuposto formal) decorrido que foi o período para cobrança voluntária do tributo, dívida ou coima (pressuposto material), estão criados os pressupostos para que se instaure o processo de execução fiscal, ainda que a instauração da execução não seja necessária ao início da contagem dos juros de mora, os quais se começam a contar logo após o último dia do prazo legal para pagamento voluntário. Já o impulso processual executivo depende da instauração da execução, no entanto, nada impede que se aceite que o período executivo se inicie no dia em que começam a calcular-se juros de mora,¹³⁷ uma vez que, o início do processo de execução e o início do período executivo não têm, necessariamente, de coincidir no tempo.

Já a prática de qualquer acto coercitivo de desapropriação dos bens do devedor só poderá ocorrer sempre que se veja instaurado o processo de execução e inerente oportunidade para que o devedor possa defender-se, em regra, de eventuais causas de inexigibilidade da dívida. Também configura o momento, a partir do qual, o órgão da execução fiscal passa a deter as prerrogativas que lhe permitem a prática de actos coercitivos tendentes à execução *forçada* da dívida. Com efeito, o órgão da execução fiscal não pode agir contra o património do devedor sem que haja sido instaurado um processo de execução fiscal que cumpra todos os requisitos formais e materiais.

Após a instauração do processo, o órgão da execução fiscal eleva-se a um segundo estágio de actuação, sendo-lhe possível a execução *forçada* do acto numa relação, em princípio, de cariz processual legitimada pela existência de um título executivo emitido pela própria administração, por estar dotada do privilégio de execução prévia, não se lhe exigindo uma sentença judicial para o efeito.

O benefício de execução prévia que a administração detém distingue-se do benefício da auto-tutela declarativa. A auto-tutela declarativa existe quando a administração tem o poder de decidir, unilateralmente, determinada situação jurídica, verificando-se a auto – tutela executiva

¹³⁷ Díaz, Antonio Lopez assinala que *el procedimiento de apremio o procedimiento ejecutivo constituye el aspecto dinámico, la actuación administrativa tendente a la cobranza coactiva de las deudas* referindo depois que *El período ejecutivo, como fase temporal, se inicia por el mero transcurso de ciertos plazos, mientras que el procedimiento ejecutivo se iniciará, como todo procedimiento, con el correspondiente acto administrativo.*

quando também tem o poder de coagir ao cumprimento da decisão. Se, por outro lado, a administração detém também o poder de condução do processo e de decisão de todos os litígios emergentes dos actos de coacção tendentes à cobrança da dívida, dentro de um procedimento puramente administrativo, verifica-se um sistema – Administração puro. Não é este o sistema que vigora em Portugal pois, como dissemos, está especialmente reservada a resolução dos litígios ao poder jurisdicional. Porém, como já tivemos oportunidade de referir, julgamos caminhar para um sistema – Administração puro, porque o órgão da administração tributária tende, cada vez mais, a deter o poder de condução do processo, mas em sentido impróprio, porque a resolução dos litígios está sempre reservada ao poder judicial.

Neste ponto matéria parece-nos pertinente, ainda, distinguir acto executório de título executivo¹³⁸. Um acto é uma manifestação da vontade da administração provida de atributo que lhe vem da autoridade enquanto detentora de poder administrativo que se expressa no privilégio de execução prévia enquanto, um título executivo é um documento que serve de base à execução e que titula aquele privilégio da administração atribuindo-lhe exequibilidade. Também aqui se faz notar a diferença de executoriedade e de exequibilidade, a executoriedade é a força que o acto de execução possui de se impor pela execução imediata, exequibilidade é a susceptibilidade de ser executado.

Aquela manifestação de vontade é prévia à instauração da execução e à formação do próprio título executivo (acto formal) e assume-se sob a forma de acto produtor de efeitos externos (no âmbito das relações inter-subjectivas). Um acto executório define-se como um acto administrativo que obriga por si e cuja execução coerciva imediata a lei permite, independentemente de sentença judicial. Esse acto prévio é naturalmente de natureza administrativa e pode traduzir-se num acto de liquidação de tributo, num acto administrativo que titule outras dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas de direito público ou num acto de aplicação de coimas. É com base no título executivo que a instauração da execução fiscal se concretiza e que se inicia um conjunto de actos da iniciativa do órgão da execução fiscal tendo em vista a prossecução de todos os actos tidos, como necessários, à eficácia da cobrança da dívida.

A partir daí, como dissemos, o executado pode agir de duas diferentes formas. Por um lado, pode dar a entender que pretende pagar a dívida voluntariamente mas com recurso a

¹³⁸ Vide Caetano, Marcello, *Manual ...*, pág. 448.

certas prerrogativas, como seja, o pagamento em prestações ou através da dação em pagamento. Ou, por outro, pode não aceitar a dívida e recorrer aos tribunais suscitando a inexigibilidade da dívida ou a impugnação do próprio acto de liquidação quando não haja previsão de meio impugnatório próprio. Ao que se acresce o facto de o executado ou outro titular de um interesse poder suscitar a intervenção dos tribunais logo que haja sido praticado um acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.¹³⁹

O fim da execução é definido dentro de uma relação entre o direito substancial violado e o direito processual, com vista a extinguir a violação de um direito ou a concretizar a reparação de uma lesão.¹⁴⁰ Trata-se de um acto complexo com o qual se pretende obter para o exequente precisamente o benefício que lhe traria o cumprimento da obrigação por parte do executado. No caso das obrigações decorrentes de relações tributárias¹⁴¹ pretende-se a cobrança coerciva do tributo e demais acréscimos, sendo certo que o executado pode em qualquer momento do processo cumprir voluntariamente com a sua obrigação, face ao que, mediante o respectivo pagamento dos acréscimos (juros e custas), tem por efeito a extinção da execução. Trata-se, portanto, de uma das formas legalmente previstas de extinção do processo de execução fiscal mediante o pagamento da quantia exequenda e do acrescido, nos termos do artigo 176.º, n.º1, alínea a), do CPPT.

Arriscamo-nos pois, neste ponto da matéria, a identificar duas fases possíveis no processo de execução fiscal. Por um lado, identificamos a fase em que o executado adopta um comportamento de observância no cumprimento voluntário da obrigação de pagamento do imposto. Esta fase é de natureza administrativa, em que, logicamente, se produzem actos administrativos, tais como decisões relacionadas com pedidos de pagamento em prestações, com pedidos de suspensão da execução, com pedidos de dispensa de prestação de garantia, enfim, com toda uma série de actos que demonstram estar-se perante um prolongamento da actividade administrativa. Esta fase pode eventualmente ser interrompida por momentos jurisdicionais quando, por exemplo, o executado se socorre dos tribunais para dirimir um litígio

¹³⁹ Consoante, aliás, resulta da lei, cfr. com o art. 176º, n.º1, al. a) do CPPT.

¹⁴⁰ Vide Reis, José Alberto dos, *Processo de Execução*, volume 1º, 3ª edição, reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1985, pág. 5.

¹⁴¹ Ora, o sujeito activo, possuidor do crédito, no caso o Estado, tem ao seu dispor um benefício que na relação civil não ocorre, dá-se-lhe o benefício de execução prévia atenta a natureza da dívida. Constitui uma das partes (a de sujeito activo, sendo que, o papel de sujeito passivo cabe ao executado/contribuinte/devedor do tributo) mas ao mesmo tempo também lhe cabe o papel de conferir força executiva ao título da dívida tributário. A relação equilibra-se devido ao facto deste estar adstrito ao princípio da verdade material na sua actuação, isto é, ao princípio da justiça. Daí que, todos os actos deverão ser praticados dentro do princípio da legalidade.

resultado de uma decisão de indeferimento. Por outro lado, se o executado/contribuinte persistir no incumprimento das suas obrigações de pagamento entra-se logicamente numa fase judicial/processual do processo de execução fiscal, onde o órgão da execução fiscal passa a recorrer a actos de natureza coercitiva. Estes actos são instrumentais e assumem-se como auxiliares do Juiz, sendo certo que, o facto de ser um órgão administrativo a praticá-los não impede que tais actos sejam considerados actos processuais.¹⁴² Os actos coercitivos têm em vista o desapossamento dos bens do devedor coagindo-o a cumprir. São actos de impelem à execução *forçada*.

Assim sob o ponto de vista objectivo, no âmbito do processo de execução fiscal apresentam-se-nos actos judiciais/processuais, que pelo seu conteúdo e pelos efeitos provocados se lhes consegue conotar a verdadeira natureza judicial num processo eminentemente processual,¹⁴³ são estes, a citação, a penhora, o concurso de credores/citação para reclamação de créditos e a venda, pois são actos que coagem o devedor ao cumprimento da obrigação.

Ao mesmo tempo, também se assiste a uma actividade administrativa no processo de execução fiscal (a que Rui Duarte Morais intitula de *momentos de actividade* administrativa) mediante a prática de actos administrativos de natureza decisória. Tal como se impõe, tais actos que contêm uma decisão deverão obedecer, pelas suas características intrínsecas, a um procedimento¹⁴⁴. Um pedido de dação em pagamento, um pedido de dispensa de prestação de garantia, um pedido de pagamento em prestações são alguns dos actos possíveis de existir num processo de execução fiscal e preenchem, em nosso ver, o conceito típico de acto administrativo decisório, por estarem inseridos numa lógica solucionada por um prolongamento da actividade

¹⁴² São actos processuais, segundo estatui o Código de Processo Civil, que lhes dedica o 1º capítulo do livro III relativo ao Processo, *todos os actos tendentes à prossecução do processo (...)*, sendo certo que estão previstos actos reservados às partes, aos magistrados e à secretaria, cfr. com os artigos 137.º a 263.º, do CPC.

¹⁴³ No mesmo sentido que Reis, José Alberto dos, *Processo ...*, vol. I, pág. 22. (...) *Actua-se a sanção contida na sentença de condenação ou que a lei considera integrada no título executivo negocial; e actua-se mediante o exercício do direito de execução, que é, como já frisamos, um direito processual, e não um direito material.*

¹⁴⁴ A propósito da dimensão dinâmica de procedimento, João Carlos Simões Gonçalves Loureiro em *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares (Algumas Considerações)*, STVDIA IVRIDICA (Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra), 1995, Coimbra Editora, referindo-se ao acto administrativo revela que este enfrenta um duplo desafio, por um lado, propõe-se (hoje) a sua substituição pela noção de decisão administrativa, por outro, sublinha-se a importância da dimensão dinâmica, isto é, do procedimento administrativo e agora da relação jurídica - administrativa. Para efeitos de controlo, dá uma noção de procedimento como sendo “...*todos os actos ordenados para a produção de uma decisão administrativa, proveniente de diversos órgãos ou sujeitos, organizados sequencialmente, que têm como denominador comum a produção de efeitos meramente procedimentais.*”.

administrativa, em face do interesse do administrado em cumprir voluntariamente com a sua obrigação.

Tais actos assumem a forma de decisões (administrativas) conexas pelos tradicionais esquemas de formação da decisão que se iniciam com o pedido/requerimento do titular do direito ou interesse, que consubstancia a fase que corresponderia ao *impulso procedimental*. Sucessivamente, vai ser objecto de apreciação pelo respectivo órgão competente recaindo sobre ele uma *decisão* - segunda fase do procedimento - sendo que esta irá ser objecto de *integração de eficácia* com a sua consequente publicidade. Já no que respeita à participação do executado na formação da decisão sob o princípio da audição prévia dos interessados a nossa inclinação vai para a tese de que não é de atender nos casos em análise.

Com efeito, a questão que aqui se coloca reconduz-se em saber se no âmbito de um processo de execução fiscal e no concreto momento prévio à decisão (administrativa) proferida no processo de execução fiscal é imperativo o exercício do direito de participação contido no ínsito legal previsto no artigo 60.º, da LGT. Reservamo-nos nesta matéria para o final desta parte II do trabalho.

1.3.2. OS ELEMENTOS SUBJECTIVOS DO ACTO

Esta perspectiva afere-se do ponto de vista de *quem* pratica os actos. Desde logo, partimos do princípio que o órgão exequente é um órgão administrativo.¹⁴⁵ Por outro lado, existem actos adstritos exclusivamente ao tribunal, órgão jurisdicional, por natureza. No processo de execução fiscal há, como já dissemos, um forte componente de actividade administrativa agindo sob a égide do princípio da legalidade, enquanto exequente e titular do crédito exequendo ou então agindo como auxiliar do juiz e da secretaria dos tribunais. Donde se conclui que a administração pode assumir variadas funções no decorrer de um processo de execução fiscal. De facto, quando a administração no exercício das suas funções administrativas pratica um acto de liquidação preenche sem dúvida o lado activo de uma relação jurídica tributária que se desenvolve à volta daquele acto de natureza administrativa. Também exerce tais funções quando pratica actos administrativos dos quais resultem dívidas à própria administração, ou então,

¹⁴⁵ Como, aliás, acontece em Portugal, em que o órgão da execução fiscal está inserido na estrutura organizativa da administração.

quando munida do seu poder sancionador, fixa uma contra-ordenação. Estamos sem dúvida no âmbito da actividade administrativa.

Essas mesmas funções administrativas, agora já circunscritas ao órgão de execução fiscal podem ser também exercidas mediante a prática de actos administrativos em consequência de um prolongamento da actividade administrativa de que já falamos. Não obstante aqueles actos estarem já inseridos num processo judicial, o executado/sujeito passivo pode demonstrar querer ou pretender cumprir de modo voluntário com a obrigação que emergiu daquela relação jurídica.¹⁴⁶ A mesma administração, contudo, pode ter de exercer outro tipo de actividade que não seja administrativa, mas eminentemente processual e aqui encontramos os actos processuais de secretaria e os actos de natureza coercitiva. Daí resulta não ser possível justificar a natureza dos actos praticáveis em processo de execução fiscal sob o ponto de vista subjectivo porquanto, como se viu, a administração tanto pode ser chamada a praticar actos administrativos como pode ser chamada a praticar actos processuais.

Aliás, mesmo os tribunais podem praticar actos administrativos, bem assim como, actos processuais, aos quais se lhes acrescentam também os actos jurisdicionais. Daí concluirmos que seria redutor aferir a natureza dos actos sob o ponto de vista de *quem* pratica os actos, uma vez que estamos perante uma relação em si complexa.

1.3.3. UMA PERSPECTIVA SOBRE A IMPUGNABILIDADE DO ACTO

Pode parecer ambíguo aferir a natureza do conjunto de actos praticáveis em processo de execução fiscal sob o ponto de vista do meio impugnatório. Uma análise desta natureza interessaria mais se pretendêssemos apreciar a natureza da reclamação enquanto meio processual judicial, aliás tal como já fizemos na primeira parte deste trabalho. Contudo, o que se pretende aqui é analisar todos os elementos que possam contribuir para a solução da questão que se põe e, nesta vertente, parece-nos que será importante discorrermos sobre questões teóricas relativas à natureza dos diferentes meios impugnatórios, como o recurso e a reclamação.

¹⁴⁶ Note-se que o pedido de pagamento em prestações que pode ser efectuado até à data da marcação da venda, nos termos da actual redacção do n.º 1, do artigo 196.º, do CPPT.

Assim, o recurso revela-se como um meio impugnatório que, dependendo da sua configuração, pode permitir controlar a legalidade ou o mérito da questão controvertida.

O recurso pode ser administrativo e aí ainda estamos dentro da administração, portanto, da sua estrutura organizativa (recurso hierárquico) ou pode ser contencioso, e aqui estamos perante um recurso de um acto administrativo junto dos tribunais (recurso contencioso) ou, por fim, jurisdicional e aí estamos perante o recurso de uma decisão jurisdicional, sendo que este recurso se dá perante um tribunal de instância superior.

Assim, o recurso administrativo e o recurso contencioso têm um denominador comum, é que o acto que pretendem colocar em crise é um acto administrativo enquanto no recurso jurisdicional é uma decisão jurisdicional. Têm, no entanto, um factor que os distingue, é que no recurso administrativo, v.g. recurso hierárquico, faz-se uma análise do mérito do acto administrativo, portanto, da sua oportunidade e conveniência enquanto no recurso contencioso faz-se, em regra, um controlo de legalidade.

A par do recurso administrativo a reclamação administrativa também consubstancia uma garantia impugnatória graciosa.¹⁴⁷ Joaquim Freitas da Rocha aponta dois critérios para distinguir estes dois meios impugnatórios gratuitos, o critério orgânico e o critério relativo à motivação. Segundo o critério orgânico, o que diferencia os dois meios impugnatórios é que a reclamação é, em regra, efectuada junto da entidade que praticou o acto enquanto o recurso é interposto junto de entidade diferente. De acordo com o segundo critério, a reclamação permite o controlo ao nível da legalidade ou conformidade legal enquanto no recurso se analisam questões de mérito. Acontece, porém, que o legislador português não parece ter adoptado algum destes critérios o que, segundo o autor citado, leva a que *...a única maneira juridicamente adequada e segura de distinguir recursos e reclamações em matéria tributária é recorrer ao desenho que foi elaborado pelo legislador em relação a cada um deles, adoptando um critério exclusivamente positivo.*

Socorrendo-nos da teoria geral do direito administrativo, Marcello Caetano quando se refere à reclamação, enquanto um dos meios gratuitos ao dispor dos administrados, diz que *...a reclamação é sempre possível desde que a autoridade que praticou o acto administrativo impugnado tenha a possibilidade jurídica de o revogar, isto é, de se retractar. Consiste esta forma de impugnação em solicitar da própria autoridade que praticou o acto administrativo que*

¹⁴⁷ Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições ...*, pág. 52.

*reconsidere e o revogue ou substitua.*¹⁴⁸ Prossegue este autor dizendo que o recurso hierárquico consiste em solicitar do superior hierárquico do autor do acto impugnado a revogação ou substituição deste.

Antes da aprovação da LGT, no âmbito do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) e, posteriormente, do Código de Processo Tributário, a forma de sindicar ou colocar em crise actos proferidos pelo órgão da execução fiscal era, como dissemos na primeira parte deste trabalho, interpondo um *Recurso*¹⁴⁹ *das Decisões Proferidas em Processos Judiciais*.

Com a aprovação da LGT, o modo de reagir contra os actos lesivos em processo de execução fiscal passou a denominar-se de reclamação sendo certo que, ao mesmo tempo se passou a permitir ao órgão (administrativo), que praticou o acto, o poder de o revogar.

Porém não só a denominação distingue a reclamação actualmente prevista nos artigos 276.º e seguintes do CPPT e a reclamação administrativa: é que a primeira é dirigida ao juiz enquanto a segunda é dirigida à própria administração. Poder-se-á então denominar a primeira como sendo uma reclamação contenciosa? No pressuposto que é feita junto do autor do acto que tem poder para revogar a decisão posta em causa, sendo que, o autor do acto apenas a remete ao Juiz na situação em que entenda não revogar ou então para confirmação do acto revogatório? Ao conferir-se poder revogatório ao órgão que praticou o acto, ainda que dentro de um limite temporal¹⁵⁰, permite-se na reclamação prevista nos art. 276º e ss do CPPT - à semelhança da reclamação administrativa - que o autor do acto o reconsidere, e, caso entenda, o revogue.

Se bem repararmos a epígrafe da secção XI do título IV do CPPT que se intitula “Das reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal”, apontamos o facto de a redacção dos artigos que se seguem (até finalizar essa secção) não voltarem a referir os recursos, sendo que, só no título seguinte, portanto, já no âmbito do título V é que o legislador volta a referir-se aos recursos, com a particularidade de se circunscreverem a recursos de actos jurisdicionais.

Terá sido propósito do legislador não utilizar a expressão recursos ou terá porventura confundido os dois meios impugnatórios?

¹⁴⁸ Vide Caetano, Marcello, *Manual ...*, vol. II, pág. 448.

¹⁴⁹ Cfr. com o artigo 254.º, do CPCI e artigos 118.º, n.º2, alínea d) e 167.º, ambos do CPT.

¹⁵⁰ Cfr. com o artigo 277.º, n.º2, do CPPT.

De facto, o legislador português parece não ter adoptado algum critério, aliás, prova disso é o facto da epígrafe da secção XI do CPPT se referir a recursos e reclamações quando na verdade o recurso não está depois concretizado na redacção dos artigos que se encontram inseridos nessa secção. Parece-nos quanto a esta questão que a referência aos recursos na referida epígrafe resulta de reminiscências da legislação anterior, no âmbito do CPCI e CPT, os quais, conforme já supra referimos previam o recurso como forma de sindicar os actos praticados pelo chefe da repartição de finanças.

Assim, na senda do que já supra analisamos, convém lembrar que a reclamação consubstancia um meio impugnatório onde, em regra, se suscita a verificação da legalidade de determinado acto junto do autor do acto.

Esta regra não se apresenta no nosso corpo legislativo tributário de forma tão linear. Se não, vejamos. Se olharmos, por hipótese para a reclamação graciosa (administrativa) a que se refere os artigos 68.º e seguintes do CPPT, podemos constatar que a entidade competente para a sua decisão dependerá do valor reclamado, portanto, do valor do processo, o que significa que maior parte das vezes não será junto do autor do acto propriamente dito. Assim, parece-nos que, quando se diz que a questão se coloca junto do autor do acto, se pretende dizer que a reclamação se faz perante *um órgão* inserido na mesma estrutura organizativa, no caso em apreço, perante a própria AT e no uso dos mesmos poderes administrativos.

Quanto ao recurso vimos que está previsto o recurso administrativo, que usualmente é designado por recurso hierárquico, e o recurso contencioso, quando a decisão administrativa controvertida é objecto de apreciação pelo poder jurisdicional.

Com efeito, a figura do recurso hierárquico aparece-nos no leque de garantias impugnatórias ao dispor dos contribuintes, ora como sendo um recurso necessário (por via de se poder atingir definitividade vertical e assim poder aceder aos tribunais) ora como um recurso facultativo, ou seja, o contribuinte pode desde logo aceder à via judicial sem necessidade que a administração se debruce sobre a questão.

Pelo que, a questão que se coloca neste ponto é: se podemos aceitar que, da decisão administrativa proferida em execução fiscal, possa ser interposto recurso hierárquico. Julgamos que não. O recurso hierárquico não está previsto em termos de controlo da decisão proferida pelo órgão da execução fiscal. O processo de execução fiscal está munido de um controlo imediato de legalidade por parte do poder jurisdicional. Compreende-se esta qualidade intrínseca devido à excepionalidade que corporiza o processo de execução fiscal o qual se requer que

seja, acima de tudo, célere. Como tal, não se adapta ou se revê na percepção de um contencioso administrativo cometido por estádios de decisão. Cumpre-se apenas, no mínimo, o poder de revogabilidade do acto pelo poder administrativo autor do acto reclamado.

E o recurso contencioso? Tivemos já oportunidade de o caracterizar como sendo a susceptibilidade de uma decisão administrativa ser colocada em crise perante os tribunais. Ora, também já dissemos que no âmbito do processo de execução fiscal são proferidas decisões administrativas em determinadas situações, como por exemplo, um pedido de pagamento em prestações. Ora, a decisão de indeferimento deste pedido é igualmente susceptível de ser apreciada pelo tribunal mediante a reclamação, o que nos leva a concluir que a reclamação consubstancia um meio impugnatório híbrido, porquanto, uma mesma acção poderá englobar, ainda que de forma latente, características de dois tipos de meios impugnatórios. Assim se entenderá se partirmos do princípio que o legislador pretendeu a criação de uma reclamação *sui generis* no sentido de confluir a natureza própria de um processo de execução com a forte componente administrativa de actuação nesse processo. Consegue-se assim atribuir um papel preponderante ao órgão da execução fiscal e à actividade administrativa sem adoptar um sistema eminentemente de cariz administrativo consoante está em vigor no ordenamento jurídico espanhol, porquanto, ao mesmo tempo, se permite um controlo jurisdicional imediato de decisões administrativas, atentas as características que subjazem a um instrumento impugnatório do tipo *reclamação*.

Tal como já referimos, o órgão da execução fiscal tem a faculdade de revogar o acto reclamado e pode fazê-lo expressamente ou então de uma forma tácita se, se mantiver em silêncio¹⁵¹. Tomada essa posição, implicitamente é chamada a intervenção do juiz no processo, ficando-lhe reservada a apreciação da questão controvertida. Sobre a revogação do acto dedicaremos um capítulo na parte III, aquando da análise circunscrita às normas previstas nos artigos 276.º a 278.º do CPPT.

¹⁵¹ Quanto a este último aspecto, o silêncio valerá no sentido da não revogação, donde resulta uma posição de não-aceitação do pedido em sede de contestação.

1.4. UMA POSIÇÃO SOBRE ACTOS ADMINISTRATIVOS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A qualificação jurídica dos actos praticados pelo órgão da execução fiscal tem merecido a atenção da jurisprudência, sendo certo que não tem sido pacífica a análise desta questão.¹⁵²

O processo de execução fiscal constitui, perante o ordenamento jurídico tributário português, um processo de natureza judicial entendendo-se como tal todo um conjunto de actos tendentes à cobrança coerciva da dívida por estarem munidos de um poder executório titulado pelo Estado, com plena tutela judicial, mas onde, a todo o tempo, se podem verificar *momentos* de natureza administrativa tendo como fim último arrecadar as receitas necessárias a prosseguir a satisfação das necessidades colectivas. Em abono desta definição socorremo-nos do acórdão proferido pelo STA em 23 de Maio de 2012, (Recurso 0489/12) o qual se refere ao processo de execução fiscal do seguinte modo *(...) constitui(ndo), pois, o meio processual utilizado pelo Estado para arrecadação das receitas previstas no artigo 148.º do CPPT que não tenham sido pagas durante o prazo de pagamento voluntário, originando a execução do património do devedor através da actuação, ainda que “tutelar”, de um tribunal tributário, que é um órgão do poder judicial.* A tutela é, naturalmente, ao nível do controlo da legalidade dos actos praticados pelo órgão da execução fiscal. Não parece ser o conceito jurídico mais apropriado para caracterizar o poder de controlo dos tribunais sobre as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal, uma vez que, em princípio, a figura da tutela jurídica está reservada à tutela administrativa. Porém, pensamos que a expressão é utilizada para caracterizar a actuação residual dos tribunais.

A análise da natureza dos actos passa também pelo enquadramento que lhes possamos dar, ou seja, pretendemos aferir se o regime legal estatuído no ordenamento jurídico – tributário português permite subsumir os actos praticados no processo de execução fiscal a um procedimento. O artigo 54.º da LGT define como procedimento tributário *toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários.* Por seu lado, o CPPT no artigo 44.º, n.º1, alínea g), prevê que: *O procedimento tributário compreende, para efeitos do presente código: (...) g) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial,* (sublinhado

¹⁵² Em sede própria identificaremos os acórdãos que julgamos mais relevantes.

nosso). Não estando a cobrança das obrigações tributárias na parte que tem natureza judicial compreendida no procedimento tributário, nada impede, porém, que o órgão da execução fiscal possa proferir actos administrativos no decorrer do processo de execução da dívida. Apenas damos como certo o facto de o órgão da execução fiscal não poder proferir actos jurisdicionais pois - estes sim - estão reservados ao poder jurisdicional como decorre da constituição, no seu artigo 212.º.

Assim, se atendermos ao elemento teleológico, podemos concluir que, se por um lado, o processo judicial tributário tem por finalidade restaurar a paz jurídica e social ao solucionar um litígio que não foi solucionado em sede administrativa, o processo de execução fiscal tem por finalidade a arrecadação coerciva e forçada da receita tributária e, consequente, prossecução de satisfação das necessidades colectivas. No âmbito desta missão poderão surgir situações que emerjam de um conflito de interesses, como por exemplo, um pedido de dispensa de garantia para suspensão da execução. Porém, as decisões que dirimam os conflitos de interesses estão sujeitas ao controlo jurisdicional. Donde concluímos que a solução de conflitos de interesses não está fora do âmbito das competências da administração. O que efectivamente está fora do âmbito da sua actuação é a *última palavra* sobre a matéria objecto de apreciação sendo esta, e apenas esta, a reservada ao poder jurisdicional. É o litígio que está reservado ao poder jurisdicional e não um mero conflito de pretensões.

A lei do procedimento e de processo tributário do ordenamento jurídico português apresenta, no entanto, algumas particularidades que, de certa forma, ajudam a caracterizar a natureza do processo de execução fiscal. Por um lado, logo no artigo 1.º, do CPPT, o legislador português ao referir-se ao âmbito de aplicação deste diploma legal separa a cobrança coerciva das dívidas exigíveis em processo de execução fiscal (alínea c)) do processo judicial tributário (alínea b)). Podemos daqui retirar que, o processo de execução fiscal não se assume como um processo judicial tributário, propriamente dito, ou seja, existe uma clara distinção entre este processo e um qualquer outro meio processual judicial, como seja, uma impugnação judicial (artigos 99.º e seguintes), uma oposição à execução fiscal (artigos 203.º e seguintes) ou um embargos de terceiro (artigo 237.º). Com efeito, ainda que o artigo 103.º, da LGT preveja que o processo de execução fiscal tem natureza judicial não contém, porém, o elemento literal que o aproxime do processo judicial tributário, conforme, aliás, se pode verificar da previsão normativa do art. 97º, do CPPT o *processo judicial compreende: (...) n) O recurso, no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal, o) A oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes,*

bem como a reclamação da verificação e graduação de créditos. Ou seja, o processo de execução fiscal não vem aí exemplificado como sendo um processo judicial tributário.¹⁵³ E assim deve ser, sob pena de ser violado o princípio da separação dos poderes judicial e administrativo, pois não se configura que no processo de execução fiscal se pratiquem, como dissemos, actos jurisdicionais por um órgão administrativo.

Na esteira do acórdão do STA, de 23.05.2012, já supra citado, verificamos que em relação aos actos que vão para além da produção de efeitos internos a nível da ordenação e tramitação intraprocessual e projectam os seus efeitos jurídicos externamente na esfera jurídica do executado ou de terceiros, lesando direitos e interesses legalmente protegidos, eles não deixam de constituir actos inscritos no processo ou procedimento por um sujeito processual, submetidos, por isso, aos princípios e normas que regem a actividade processual, e não aos princípios gerais que disciplinam a actividade tributária.

Aquele tribunal acrescenta que assim não será, nos casos em que no *procedimento processual* surge “enxertado” num *procedimento administrativo/tributário*, gerador de um *acto materialmente administrativo em matéria tributária*. Com efeito, apesar da estrutura do processo executivo se traduzir, fundamentalmente, na prática de actos funcionalmente orientados para atingir o fim específico de cobrança judicial de determinada quantia, essencialmente constituído por actos e operações que não contendem com a composição de interesses (actos de chamamento à execução, actos de desapossamento do devedor de coisas do seu património – penhora - acto de venda forçada seguida de pagamento com o preço da venda), esse processo apresenta uma particularidade, que se traduz no facto de a administração tributária gozar nele de uma dupla condição: a de credora/exequente e a de órgão auxiliar do juiz que “tutela” o processo.

Pelo que, à pergunta, *Existem actos administrativos em processo de execução fiscal?* A resposta só poderá ter o sentido afirmativo. A propor este sentido, além dos vários aspectos que já vimos ressaltando ao longo deste trabalho, estão determinadas situações como aquela que resulta da disposição do artigo 52.º, n.º4, da LGT, segundo a qual, *A administração pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos, desde que em*

¹⁵³ O mesmo se retira do teor normativo do artigo 101.º, da LGT.

qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado. Esta norma, referindo-se expressamente à administração (e não ao órgão da execução fiscal), reflecte um poder atribuído à administração tributária, enquanto tal e não enquanto órgão auxiliar e instrumental do juiz, sendo que, a actividade do tribunal se subsume à verificação e ofensa ou não dos princípios jurídicos que condicionam toda a actividade administrativa. Trata-se no essencial de um controlo pela negativa pois o tribunal não pode substituir-se à administração na ponderação das valorações que se integram nessa margem.¹⁵⁴

Por outro lado, nos litígios emergentes de actos de natureza judicial ou de execução forçada, julgamos ser possível ao tribunal fazer não só um controlo pela negativa (contencioso de anulação) como também se pode substituir ao órgão da execução fiscal e assumir a condução do processo. Porém, este controlo é circunscrito, repita-se, aos actos eminentemente processuais, em que o órgão da execução fiscal agiu como mero órgão auxiliar, deixando-se de fora as decisões administrativas, pois em relação a estas, o controlo jurisdicional não deve ir além do mencionado controlo pela negativa.

2. DA ENUMERAÇÃO DE ACTOS DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

2.1. APRESENTAÇÃO

Elaboramos o presente capítulo tendo em vista conferir a natureza dos actos e a posição que temos vindo a defender, apoiando-nos na jurisprudência, com vista a dotar o presente estudo de uma componente prática. Vamos efectuar uma breve análise desses actos formando dois grupos. No primeiro grupo vamos enumerar um conjunto de pedidos que podem ser efectuados quer pelo executado quer por um interessado no processo de execução fiscal, sobre os quais deverão ser proferidas decisões pelo órgão da execução fiscal. No segundo grupo, iremos agrupar todo um conjunto de actos de iniciativa do órgão da execução fiscal, proferidos no âmbito das suas competências e que se relacionam com a posição de exequente que o órgão ocupa, enquanto parte da relação jurídica nascida com a instauração do processo de execução

¹⁵⁴ No mesmo sentido de Campos, Diogo Leite, Rodrigues, Benjamim Silva e Sousa, Jorge Lopes de, anotação n.º 11 ao artigo 52.º da LGT, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Edição, encontro da escrita editora, Lisboa, 2012.

fiscal. No conjunto de actos inseridos no primeiro grupo podemos encontrar actos que resultam da manifestação de poderes da administração tributária, enquanto tal, no conjunto de actos inseridos no segundo grupo vamos encontrar, em regra, actos que sobressaem da actividade auxiliar e instrumental do Juiz e dos tribunais entregue ao órgão da execução fiscal (ressalta-se a diferença terminológica, administração para o primeiro conjunto de actos e órgão da execução fiscal para o segundo).

Porém, como iremos notar, não existe uma separação nítida entre estes dois grupos de actos. A razão da sua distinção teve por base uma questão de método e também o facto de existir uma certa coerência na medida em que as manifestações do poder administrativo estão presentes, essencialmente, no primeiro grupo de actos.

2.2. ACTOS POR INICIATIVA DO EXECUTADO OU OUTRO TITULAR DE INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO - REACÇÃO À EXECUÇÃO

Do conjunto de actos que poderão decorrer da iniciativa do executado ou outro interessado titular de um interesse legalmente protegido, salientamos os seguintes: i) arguição de nulidade de citação e de nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo, ii) constituição de garantia – suspensão da execução, iii) pedido de dispensa de prestação garantia, iv) de indemnização em caso de garantia indevida, (prestação de garantia idónea), v) pedido de levantamento/redução de garantia prestada, vi) pedido de apensação de execuções, vii) pedido de verificação da caducidade da garantia prestada, viii) de pagamento em prestações, ix) de dação em pagamento, x) Requerimento para levantamento de penhora, xi) pedido de anulação de venda, xii) de compensação de créditos - com créditos tributários e com créditos não tributários.

2.2.1. DO REQUERIMENTO DE ARGUIÇÃO DE NULIDADE

A arguição das nulidades referidas em (i), decorre do disposto no artigo 165.º, do CPPT. São suscitadas no decorrer do processo de execução fiscal e podem resultar da falta de citação e da falta de requisitos essenciais do título executivo. A arguição das nulidades pode ser feita por

requerimento, cabendo ao órgão da execução fiscal apreciar os pressupostos e fundamentos da alegada arguição, sanando-as, caso seja legalmente possível. O que neste ponto interessa apreciar é a natureza do acto que decorre da verificação de um requerimento onde o executado ou outro interessado vem invocar uma das referidas nulidades.

No aresto de 25.03.2009, do STA (processo n.º 0923/08) foi propugnado o entendimento, segundo o qual, a arguição de uma nulidade assume a forma de um incidente processual. Segundo o entendimento propugnado neste aresto, por remissão da doutrina de Jorge Lopes de Sousa, no conceito de incidentes cabem não só os incidentes típicos previstos no CPPT, como sejam, os embargos de terceiro, habilitação de herdeiros e apoio judiciário conforme se mostram enunciados no artigo 166.º, do CPPT, como também todos os incidentes atípicos, não porque estejam expressamente previstos como tal, mas porque são reveladores, à semelhança dos incidentes típicos, de uma ocorrência que perturba a tramitação normal do processo. Ainda que a lei não os qualifique como incidentes processuais, configuram uma questão controvertida que deverá ser solucionada de um modo autónomo em relação ao objecto do processo, sendo certo que vai ser objecto de uma decisão jurisdicional. É pertinente notar que no acórdão citado também se procede à delimitação das funções do órgão da execução fiscal, relacionando-as com as *tarefas conexas com os fins da execução fiscal que não envolvam a resolução de questões jurídicas controvertidas (...)*. Acrescentando que, no momento em que é arguida a nulidade ainda não se está perante uma questão controvertida daí a necessidade de ser requerida perante o órgão da execução fiscal. Ou seja, só depois de o órgão da execução fiscal assumir uma posição sobre a alegada nulidade é que, a partir daí, se está perante uma decisão controvertida e, em consequência, perante um acto recorável. Sendo esta, aliás, a conclusão com que o acórdão culmina a sua decisão, (...) *No caso em apreço e como vimos, a arguição da referida nulidade pode e deve seguir como requerimento de incidente na própria execução a ser apreciada pelo Chefe dos Serviços de Finanças competente, cuja decisão, caso seja desfavorável ao contribuinte, poderá ser objecto de reclamação, nos termos do disposto nos art.ºs 276º e 278º do CPPT.*

Pelo exposto, podemos concluir que sendo a arguição de nulidade considerada como um incidente processual, não podemos, porém, deixar de qualificar o acto do órgão da execução fiscal como sendo um acto com conteúdo decisório. De facto, quando o órgão da execução fiscal profere uma decisão que visa solucionar a situação jurídica exposta pelo executado no requerimento de arguição de nulidade, a actuação deste órgão não pode ser vista como uma

mera actuação instrumental. Mas não será assim se, perante a falta de citação, se defenda como sendo possível a reclamação imediata junto do Juiz. E, na esteira deste entendimento, mostrar-se-ia mais presente a natureza judicial do processo de execução fiscal. Ou seja, o que nos parece é que o legislador tem vindo a convocar o órgão da execução fiscal para a apreciação de questões controvertidas. Ao defender-se que o órgão da execução fiscal se deve debruçar perante o requerimento de arguição de nulidade como forma de aceder ao Juiz, em caso de indeferimento, demonstra que a condução do processo se mostra cada vez do lado do órgão da execução fiscal pois, ao convocar aquele órgão na solução das vicissitudes processuais, esta a dotar-se-lhe poderes acrescidos. Assim se, porventura, se mantiver o conflito de pretensões expostas no requerimento pode então o executado ou outro interessado, de facto, socorrer-se do poder jurisdicional em harmonia com a reserva da função jurisdicional prevista no artigo 212.º, da Constituição. Não conformando a natureza de acto jurisdicional, uma vez que a decisão não foi proferida por um juiz, e não se tratando também de uma mera actuação instrumental (pois, seria redutor classificar o acto decisório como sendo um mero acto instrumental), resta classificar a decisão como sendo um acto mediante o qual o órgão da execução fiscal soluciona a questão incidental que se propôs no processo de execução fiscal. Não se confunda essa decisão com a decisão administrativa de resolução final de um procedimento propugnada no artigo 120.º, do CPA e homóloga à decisão jurisdicional, pois a análise do requerimento de arguição de nulidade é de facto uma questão incidental colocada no âmbito de um processo conforme salienta o aresto citado. Repare-se que, a evoluir-se para um sistema – Administração puro em sentido impróprio, o órgão da administração tributária seria o condutor único do processo de execução e os tribunais funcionariam em sede de mero recurso contencioso, o que na prática, se aproximaria da situação tal como hoje existe.

2.2.2. DA CONSTITUIÇÃO DE GARANTIA

A constituição de garantia, (ii) com vista à suspensão e à interrupção do processo de execução fiscal é, em nossa opinião, na prática, uma das matérias que gera mais conflitos entre a administração e os executados, porquanto para ser bem sucedida deve reunir um conjunto de pressupostos, por vezes, envoltos em certa complexidade. Acresce o facto de o ónus probatório pertencer ao requerente.

O regime legal da suspensão da execução – de momento não nos debruçaremos sobre a interrupção – encontra-se previsto, no essencial, no artigo 169.º, do CPPT, sendo ainda relevante o disposto no artigo 170.º quanto à dispensa de prestação de garantia. Neste ponto remetemo-nos apenas para a suspensão derivada do facto de se estar ainda a discutir a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda, sendo certo que mais à frente esta questão voltará a surgir quando analisarmos o pedido de pagamento em prestações e os efeitos suspensivos da reclamação.

Assim, o artigo 169.º, do CPPT prevê um conjunto de pressupostos qualitativos e quantitativos. Como pressupostos qualitativos para que a suspensão possa ter lugar é necessário que a dívida exequenda não esteja em posição de ser considerada como *certa* (porque ainda está em discussão o acto de liquidação subjacente), ou seja, ainda existem dúvidas quanto à existência da obrigação titulada pela certidão de dívida emitida pelo credor tributário. Ou então pode acontecer que subsistam dúvidas quanto à exigibilidade da dívida exequenda. Esta qualidade pode ser uma causa de suspensão do processo de execução fiscal. Será o caso em que, o crédito exequendo ainda está em risco de perder uma das suas qualidades intrínsecas como seja a sua *exigibilidade*, ora porque a dívida ainda não está vencida, ora porque o devedor ainda não foi interpelado a cumprir com a dívida, ora porque a prestação que está a ser exigida já se mostra satisfeita. Todos estes, entre outros, são fundamentos que podem estar na origem de uma oposição à execução fiscal.¹⁵⁵

Como pressuposto quantitativo, logramos classificá-lo como tal, a necessidade de ser prestada garantia. Esta é uma condição indispensável, tendo em vista a protecção dos interesses do credor tributário. Contudo, a prestação de garantia pode ser dispensada em determinadas situações.

Atentos os pressupostos que, resumidamente, acabamos de enunciar, para a verificação da suspensão nos termos do artigo 169.º, mostra-se necessário iniciar-se um procedimento, assim o estatui a norma ínsita no n.º 3, do artigo 169.º, segundo a qual, (...) *O requerimento a que se refere o número anterior dá início a um procedimento, que é extinto se, no prazo legal,*

¹⁵⁵ Atente-se o disposto na parte final do n.º2, do artigo 169.º, do CPPT, segundo o qual, (...) *bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.*(sublinhados nossos) O n.º1, do artigo 169.º, do CPPT também se refere aos (...) *bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros (...).*

não for apresentado o correspondente meio processual e comunicado esse facto ao órgão competente para a execução.

Portanto, é o próprio preceito legal que caracteriza a natureza da decisão que vai ser proferida no culminar deste procedimento, trata-se sem dúvida de uma decisão administrativa, não só porque é proferida por um órgão administrativo mas também devido à própria natureza do acto decisório, pois reúne em si mesmo todos os elementos essenciais relativos à noção de acto administrativo imposto no artigo 120.º, do CPA. O impulso do procedimento é dado pelo próprio executado que apresenta um requerimento junto do órgão da execução fiscal, o qual deve reunir um conjunto de pressupostos formais, tais como, a indicação da natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como, a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.¹⁵⁶

Este procedimento decorre paralelamente ao processo de execução fiscal, sendo certo que os efeitos produzidos pela decisão incidirão na evolução do processo de execução fiscal – que podemos classificar como sendo a produção de efeitos num *plano interno*¹⁵⁷ -, ao que acresce a produção de efeitos num plano externo, ou seja, no plano das relações entre executado e credor tributário.

Cumprе acrescentar que este regime suspensivo se caracteriza por um *regime de suspensão sob condição*. Com efeito, a suspensão está condicionada à apresentação de um dos meios graciosos e judiciais enumerados nos n.ºs 1 e 10, do artigo 169.º, do CPPT.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Na realidade, abona a favor da tese segundo a qual estamos perante um verdadeiro acto (decisório) administrativo em matéria tributária o facto de o órgão que decide a suspensão ou não do processo de execução fiscal estar vinculado, no *dever* de seguir instruções administrativas superiormente emanadas (difundidas, por exemplo, no ofício circulado n.º 60076 de 29.07.2010 da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários). De facto, fosse o órgão da execução um órgão instrumental ao juiz, não estava seguramente sujeito ao cumprimento de instruções próprias e subjacentes à prática de uma actividade administrativa pura, conforme resulta da vinculação do órgão às instruções difundidas dentro da relação orgânica e funcional. Quando a decisão proferida pelo órgão da execução fiscal - desfavorável ao executado - chega ao juiz, assume inelutavelmente a forma de um recurso contencioso de impugnação e, não de mera reapreciação do acto, porquanto, as indicações quanto ao sentido da decisão não foram dadas pelo Juiz.

¹⁵⁷ Note-se que nos termos do artigo 170.º, n.º 5, do CPPT, a competência para apreciar as garantias reparte-se entre o órgão periférico regional e o órgão da execução fiscal, consoante o valor da dívida exequenda seja ou não superior a 500 UC.

¹⁵⁸ Na redacção dada pela Lei 66.º-B/2012, de 31 de Dezembro.

2.2.3. DO PEDIDO DE DISPENSA DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA

Por seu lado, o pedido de dispensa de prestação de garantia (iii) decorre do disposto nos artigos 52.º, da LGT e 170.º, do CPPT. Já tivemos oportunidade de referir o facto deste pedido estar directamente relacionado com a suspensão da eficácia do acto objecto de execução fiscal. O pedido de dispensa de prestação de garantia pode ser feito sob duas formas, como pedido principal ou como pedido subsidiário. Assume a forma de pedido principal, na situação em que o executado assume a impossibilidade de prestar uma garantia e deixa apenas campo à apreciação do pedido de dispensa da prestação garantia com vista à suspensão da execução. Assume a subsidiariedade quando, o executado não tem possibilidade de prestar uma garantia que contemple o crédito exequendo na sua totalidade. Neste preciso caso, vai ser objecto de apreciação não só a idoneidade da garantia prestada como também a possibilidade de o executado ser dispensado quanto ao restante, que no seu todo, equivaleria à garantia necessária à salvaguarda da totalidade do crédito exequendo e acrescidos.

O pedido de dispensa de garantia origina em nossa opinião, à semelhança do pedido de suspensão da execução, a abertura de um procedimento, sendo ao requerente/executado a quem cabe o ónus da prova¹⁵⁹, assim decorre do disposto nos artigos 52.º, n.º 4, da LGT e n.º 2, do artigo 170.º, do CPPT, segundo o qual, o pedido deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária.

No que diz respeito à natureza do acto (decisório) decorrente deste procedimento remetemos para a posição já supra explanada, segundo a qual, estamos perante um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária.

Com efeito, a natureza do acto de dispensa de garantia tem sido objecto de apreciação pela jurisprudência, destacamos duas decisões jurisdicionais contraditórias, a proferida pelo acórdão do STA, de 07.12.2011 (processo n.º 1054/11), onde lhe foi atribuída a natureza de acto processual no âmbito dos poderes detidos pelo órgão da execução fiscal enquanto órgão auxiliar ou colaborador operacional no processo de execução fiscal, estando, por isso, subordinado às mesmas regras processuais a que se sujeitam os actos de natureza não jurisdicional praticados nos demais processos judiciais. Por outro lado, destacamos a decisão

¹⁵⁹ Quanto à repartição do ónus da prova vide, entre outros, acórdão do STA, de 26.09.2012 (processo n.º 708/12), publicado na 1ª série do DR n.º 204, de 22.10.2012 e acórdão do STA, de 17.12.2008 (processo n.º 327/08).

proferida no acórdão do STA, de 14.12.2011, (processo n.º 1072/11) onde este tribunal entendeu, que a decisão que tenha indeferido o pedido de dispensa de garantia se qualifica como sendo um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta – atento o disposto no artigo 120.º, do CPA – pois, a decisão da administração suspender ou não o processo de execução fiscal por virtude da prestação (ou da dispensa) de garantia implica e determina manifestos reflexos na esfera jurídica do reclamante. É precisamente este entendimento que justifica, em nossa opinião, aferir a natureza de acto administrativo (decisório) proferido em ambos os procedimentos, de suspensão da execução e de dispensa de prestação de garantia, como dotado de momentos de pura actividade administrativa.

Acresce que, se olharmos para a disposição contida no artigo 52.º, n.º4, da LGT, segundo o qual, *A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado* (sublinhados nossos), podemos verificar, por um lado, os pressupostos para a dispensa de garantia e, por outro – bem mais importante para o assunto em análise – a previsão de uma (...) *fórmula habitualmente usada na atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação*¹⁶⁰ e que advém da utilização da fórmula verbal do verbo *poder*.

Com efeito, essa previsão é conciliadora com o facto da actividade do tribunal se circunscrever à verificação da legalidade da decisão recorrida, sendo certo que o tribunal não pode imiscuir-se na ponderação das valorações subjacentes à actividade discricionária.¹⁶¹

Acresce ainda que, se olharmos para a redacção do artigo 52.º, da LGT podemos verificar a utilização de certas expressões, tais como, *manifesta falta de meios económicos, insuficiência de bens penhoráveis, interesse legítimo*. Estas expressões consubstanciam conceitos indeterminados. O preenchimento do conceito indeterminado cabe à Administração,

¹⁶⁰ Vide Campos, Diogo Leite, Rodrigues, Benjamim Silva e Sousa, Jorge Lopes de, anotação n.º 11 ao artigo 52.º, da LGT, *Lei ..., pág. 429*.

¹⁶¹ É o que parece resultar do propugnado no aresto do TCA Sul, de 27.03.2012 (processo n.º 05478/12), estando em apreciação a decisão de indeferimento de um pedido de dispensa de garantia na sequência de um pedido de pagamento em prestações, o douto tribunal, limitou a debreçar-se sobre o alcance da prova a produzir no âmbito do procedimento de dispensa de garantia face ao previsto, quanto a essa matéria, no artigo 170.º, do CPPT.

no entanto, assume um elemento que o distingue do poder discricionário, é que, no preenchimento do conceito indeterminado apenas se admite uma solução justa no caso concreto, enquanto no poder discricionário colocam-se à administração várias soluções justas e igualmente válidas. Face a esse poder, a administração escolhe aquela solução que melhor salvaguarde o interesse público, havendo margem para a livre apreciação e decisão da administração. Porém, no preenchimento do conceito indeterminado é usual dizer-se que se está perante uma *discricionariedade técnica*, a qual é determinada pela existência de regras próprias de interpretação jurídica por aplicação puramente subsuntiva. Donde resulta que, na parte em que a administração aja munida do seu poder discricionário, o poder jurisdicional tem um papel de *fiscalizador* diminuto, porquanto, só perante um *erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal* é que o juiz pode discorrer sobre aquele conteúdo.¹⁶² Agindo no preenchimento de conceitos indeterminados, o controlo jurisdicional é exercido sobre zonas de vinculação adjacentes, isto é, no exame da existência material dos pressupostos de facto de que depende o uso de meios técnicos.¹⁶³ Não sendo nossa intenção alongar-nos, neste ponto, em aspectos teóricos relacionados com a distinção do exercício de poder discricionário e o preenchimento de conceitos indeterminados pela administração (*discricionariedade técnica*), pretendemos apenas dizer que o artigo 52.º, da LGT apresenta estes dois tipos de técnicas legislativas sobre as quais logramos tecer algumas notas distintivas. Com efeito, se propugnarmos pela tese segundo a qual a possibilidade do executado estar isento de prestar garantia se consubstanciar uma prerrogativa puramente discricionária reservada, naturalmente, à administração, então o papel do juiz encontra-se substancialmente diminuído e circunscrito à *verificação de ofensa ou não dos princípios jurídicos que condicionam toda a actividade administrativa e será um controle pela negativa, não podendo o tribunal substituir-se à Administração na ponderação das valorações*

¹⁶² Vide o acórdão do STA, de 03.02.2010 (processo n.º 0844/09) segundo o qual, (...) *Nestes casos, o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, o que não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.* (...)

¹⁶³ Vide o acórdão do TCA Sul, de 16.03.2006 (processo n.º 01459/06), que apresenta o seguinte sumário: *O domínio da sindicabilidade jurisdicional do mérito administrativo concentra-se no conhecimento dos limites positivos de competência, de finalidade, de imparcialidade e de proporcionalidade, na medida em que só existem a discricionariedade e a margem de livre apreciação de conceitos jurídicos indeterminados que a lei especificamente conceder.* 2. *No juízo de valoração por recurso a conceitos jurídicos indeterminados nos primeiros têm lugar as regras próprias da interpretação jurídica em via de aplicação puramente subsuntiva passível de controlo jurisdicional.* 3. *No juízo de valoração de conceitos técnicos regem os conhecimentos e regras próprias da ciência ou da técnica que estejam em causa, não cabendo ao Tribunal controlar a boa ciência ou a boa técnica empregues pela entidade administrativa, por manifesta falta de competência nas matérias extra-jurídicas para tanto necessária.*

*que se integram nessa margem.*¹⁶⁴ Esta tese revela que, no âmbito do processo de execução fiscal existe uma forte componente administrativa, que se alcança por um controle jurisdicional pela negativa, ou seja, pelo estreito controlo da legalidade. Na esteira deste entendimento, e perante o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia a sindicância jurisdicional subsume-se à verificação da legalidade na actuação da administração, não podendo assim imiscuir-se na ponderação valorativa que a decisão contém decorrente da protecção do interesse público subjacente, por exemplo, à celeridade no processo de execução fiscal.

Na sequência do que foi dito, pensamos ser possível englobar nesta matéria uma questão que nos parece pertinente e que se relaciona com um princípio concretizador da directiva constitucional da participação dos contribuintes na formação das decisões administrativas que lhes digam respeito consagrada no artigo 267.º, n.º6, da Constituição, o direito de audição prévia.

De facto, é pertinente projectar na análise da tese segundo a qual existem procedimentos cuja decisão final se vai produzir em sede de processo de execução fiscal, sabendo qual o papel do princípio da participação dos contribuintes a que alude o artigo 60.º, da LGT. A questão que se coloca é se há lugar há observação do direito de audição prévia imediatamente antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, ou seja, se há lugar à notificação pela administração do seu projecto de decisão.

A jurisprudência tem propugnado no sentido negativo. Esse sentido é o que, igualmente, propugnamos nesta sede. Poderá aventar-se uma dupla razão. Por um lado, atendendo à natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento de apreciação da dispensa de garantia, nos termos do artigo 170.º, n.º4 do CPPT, ao prever um prazo curto de apenas dez dias para o fazer. Neste sentido veja-se o aresto de 09.05.2012 (processo n.º 0446712), no qual se justifica a urgência da decisão em face do disposto no artigo 103.º, n.º1, alínea a), do CPA (aplicável ex-vi, o artigo 2.º, alínea c), da LGT).¹⁶⁵ Segundo o aresto, a dispensa da audição tem efectivamente natureza excepcional, ocorrendo quando haja de prosseguir determinada finalidade pública em que o factor tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja impossível ou, pelo menos, difícil, cumpri-la através da observância dos

¹⁶⁴ Vide o acórdão do STA, de 06.03.2007 (processo n.º 1143/06).

¹⁶⁵ Nos termos do artigo 103.º, n.º1, alínea a), do CPA, (...) *Não há lugar a audiência dos interessados: a) Quando a decisão seja urgente;*

procedimentos normais.¹⁶⁶ Não completamente convencido quanto à natureza urgente em face do prazo previsto no artigo 170.º, n.º4, do CPPT, o tribunal justificou a dispensa de audição prévia na exigência que a lei prevê quanto à necessidade do pedido de dispensa estar fundamentado, na decisão célere do órgão da execução fiscal e na possibilidade do interessado reclamar da decisão. Assim, conclui o douto aresto que as normas processuais aplicáveis ao processo de execução não contemplam a necessidade de obter a colaboração do interessado na formação da decisão e que se compreende na medida em que as características deste processo, em face do fim que prossegue, se relacionam com a arrecadação coerciva das dívidas ao Estado donde emerge a inerente celeridade. Em face dessa conclusão, o aresto em causa, justificou-se na protecção do interesse público e na maior celeridade processual de molde a obter-se a arrecadação da receita de modo mais rápido, sendo que, por via disso, o legislador apenas previu o exercício da audição prévia nos casos de reversão das dívidas. A tutela judicial é assegurada pela possibilidade de apresentar uma reclamação nos termos dos artigos 276.º e seguintes, do CPPT.

2.2.4. PEDIDO DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

No que diz respeito ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida (iv), trata-se na realidade de um pedido feito a título complementar. Com efeito, segundo o disposto no artigo 171.º, do CPPT a indemnização deve ser requerida no processo onde esteja a ser apreciada a questão controvertida (principal), como por exemplo, no âmbito de uma reclamação, impugnação ou recurso. Porém, o artigo 53.º, n.º3, parte final, da LGT, parece sugerir que o pedido de indemnização pode ser feito autonomamente, portanto, com recurso a um processo próprio.¹⁶⁷ Não interessa aqui dissertar se o pedido de indemnização pode ser feito apenas a título complementar, num processo judicial, ou não. O que reflecte o regime legal deste pedido é

¹⁶⁶ Note-se que o aresto em causa não subscreveu a afirmação do acórdão recorrido na parte em que *a decisão do pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como acto materialmente administrativo em matéria tributária, sujeito ao regime do acto administrativo, quer no plano substantivo, quer no plano processual*. Na verdade, no aresto foi propugnado o entendimento segundo o qual a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação da garantia mais não é que o culminar de um *incidente do processo, embora a lei não o apelide de tal, à semelhança do que sucedia com o pedido de apoio judiciário quando era decidido no processo judicial*.

¹⁶⁷ Jorge Lopes de Sousa não exclui a possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser pedida autonomamente através de acção de indemnização por responsabilidade civil extracontratual, verificados todos os pressupostos da responsabilidade civil. Vide anotação 5 ao artigo 171.º, do CPPT, *Código ...*, II.º volume, pág. 187.

que, por ser complementar, a decisão que sobre este recaia assumirá a natureza do processo onde foi feito o pedido. Como tal, se for pedido a título complementar no âmbito de um processo judicial, por exemplo, numa impugnação judicial, então a decisão que recaia sobre aquele é ela também uma decisão jurisdicional que incorpora em si, a declaração de um direito, bem como, a solução sobre uma questão controvertida por um órgão de natureza jurisdicional. Se, por outro lado, o pedido tiver sido efectuado no âmbito de uma reclamação administrativa (*v.g.* graciosa), naturalmente que assume a natureza da decisão que recaia sobre a reclamação, ou seja, assume a natureza de decisão administrativa. Resta analisar a susceptibilidade de o pedido de indemnização poder ser efectuado autonomamente, apoiado seja por uma decisão administrativa seja por uma decisão judicial prévia. Em face do disposto no artigo 17.º, n.º2, do CPPT apenas seria possível com fundamento em facto superveniente, (...) *ou em caso de o seu fundamento ser superveniente (...).*

2.2.5. PEDIDO DE REDUÇÃO DA GARANTIA PRESTADA

O pedido de redução de garantia prestada (v) depende de uma diminuição da dívida exequenda, por anulação ou pagamento. Também pode derivar da insuficiência de bens penhoráveis determinada no âmbito de um pedido de dispensa de garantia. Assim prevê o artigo 52.º, n.º7, da LGT. A redução da garantia prestada justifica-se por respeito dos princípios da proporcionalidade e da suficiência, os quais sempre devem presidir à constituição da garantia e sua manutenção. A redução da garantia, nos termos do artigo 199.º, n.º11, do CPPT, pode ser solicitada pelo executado ou oficiosamente, como resulta daquele preceito legal, *A garantia poderá ser reduzida, oficiosamente ou a requerimento dos contribuintes, à medida que os pagamentos forem efectuados e se tornar manifesta a desproporção entre o montante daquela e a dívida restante.*

No aresto do TCA Sul, de 03.05.2011 (processo n.º 04629/11), na hipótese de anulação/pagamento parcial da dívida exequenda, foi seguido o entendimento segundo o qual, a possibilidade de se reduzir a garantia prestada consubstancia, (...) *portanto, um verdadeiro dever e não uma mera faculdade de a administração tributária proceder à redução da garantia, além do mais, em caso de anulação parcial da dívida exequenda.*

Com o pedido de redução de prestação de garantia dá-se, em nossa opinião, a reabertura do procedimento anterior que havia sido iniciado para apreciação do pedido de suspensão da eficácia do acto, prestação de garantia e consequente suspensão da execução. Com efeito, poderão ocorrer sucessivas reaberturas do procedimento atendendo a que a norma reflecte um carácter de continuidade na apreciação da possível redução. Note-se que a referida redução se poderá dar à medida que os pagamentos forem efectuados.

Noutro sentido haverá reforço da garantia nas situações prevista no n.º 10, do mesmo preceito legal: *Em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, o órgão da execução fiscal ordena ao executado que a reforce ou preste nova garantia idónea no prazo de 15 dias (...)*. Com efeito, prevê igualmente o artigo 52.º, n.º3, da LGT, que a administração tributária pode exigir o reforço da garantia caso esta se torne manifestamente insuficiente. Consiste numa faculdade da administração que, perante a colocação em risco do seu crédito age munida, julgamos nós, de um poder que apresenta reminiscências de um poder de auto – tutela executiva, na estreita medida em que existam espaços de valoração fora do âmbito de apreciação do poder jurisdicional. Repare-se que, quando a administração tributária exige o reforço de uma garantia é possível defender-se que o faz na posição de credor que pretende *forçar* a execução do seu acto, assegurando o crédito. Como vimos dizendo, não obstante no ordenamento jurídico português não estar assente um sistema administrativo puro, o certo é que encontramos no processo de execução fiscal reminiscências daquele sistema. Note-se que, o eventual controlo jurisdicional da decisão se circunscreve ao controlo da legalidade, pois o mérito das decisões administrativas não é, em princípio, sindicável jurisdicionalmente.

2.2.6. DA APENSAÇÃO DE PROCESSOS DE EXECUÇÕES FISCAL

A apensação das execuções (vi) é permitida quando, perante uma pluralidade de execuções contidas em distintos processos de execução fiscal, se verifica ser possível designar um daqueles processos como processo principal, ao qual vão ser apensados os restantes processos. A apensação pressupõe que os processos estão todos na mesma fase não sendo possível quando se verifique que possa prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou comprometer a eficácia da execução. O regime legal da apensação está previsto no artigo 179.º,

do CPPT e justifica-se por razões de economia processual podendo, aquela apensação, estar na base de um desenvolvimento mais célere das execuções. Porém, se o órgão da execução fiscal verificar que a apensação se mostra inconveniente ao andamento normal do processo pode proceder à desapensação ou decidir pela não apensação dos processos quando requerido pelo executado.

Sendo a requerimento do executado, tem-se justificado, na medida em que pretenda apresentar uma única oposição às execuções contidas em distintos processos de execução fiscal, como forma de diminuir os encargos processuais. Também se deve ao facto de não ser permitido apresentar oposição a execuções fiscais distintas, ainda que a fundamentação de facto e de direito possa ser idêntica. Não havendo apensação prévia, portanto, decorrente de um acto do órgão da execução fiscal, perante uma pluralidade de processos de execução, resta ao executado uma única via, opor-se às execuções fiscais separadamente.¹⁶⁸ Como tal, a cumulação de pedidos em oposição à execução fiscal é ilegal e tem como consequência jurídica a absolvição da instância da Fazenda Pública.

A competência para apensação de processos é uma competência exclusiva do órgão da execução fiscal. Pode, no entanto, ser requerida pelo executado. Quanto à impugnabilidade do acto que indefere o pedido de apensação de processos de execução fiscal, Jorge Lopes de Sousa reserva algumas considerações a propósito desta questão, em anotação ao artigo 179.º. Segundo este autor, é duvidoso que tal decisão que determine ou recuse a apensação ou a desapensação possa ser impugnada pelos respectivos interessados, em face do teor literal do disposto nos artigos 276.º e 278.º, ambos do CPPT. Na base deste entendimento está o facto de não se justificar a tutela jurisdicional quando estão em causa razões de ordem prática, de comodidade e de economia processual e não atinentes aos direitos substantivos e faculdades processuais do exequente e do executado. Fundamentando ainda a sua posição na seguinte constatação, a de que possíveis inconveniências para os particulares que possam resultar de actos processuais deste tipo possam ser consideradas, sem excessivas preocupações pseudo-garantísticas, como actos lesivos de direitos e interesses legalmente protegidos para efeitos do direito de impugnação contenciosa previsto no artigo 268, n.º4, da Constituição. Contudo, por cautela, o autor termina a sua posição aferindo no sentido de que, aceitando-se a necessidade

¹⁶⁸ Cfr., entre outros, com os acórdãos do STA, de 09.09.2009 e de 14.09.2011 (processos n.º 0521/09 e 1242/11, respectivamente).

de tutela, esta deve estender-se não só ao executado como também a quaisquer outros interessados no processo de execução fiscal.

Logramos seguir o entendimento deste autor, na medida em que, apenas perante uma lesão efectiva de algum direito subjectivo ou interesse legalmente protegido se pode aceitar a possibilidade da decisão do órgão da execução fiscal ser objecto de apreciação jurisdicional. Seria, por hipótese, quando o órgão da execução fiscal procedesse à penhora de vários bens respectivamente em distintos processos de execução fiscal na medida em que, se os processos de execução fiscal estivessem apensados seria suficiente a penhora de um único bem com valor que desse para garantir a totalidade do crédito exequendo - soma das diversas quantias exequendas - contido nos distintos processos de execução fiscal.

Cumpre acrescentar que a decisão do órgão da execução fiscal é um acto meramente processual, mero acto de trâmite, quando não influa num qualquer direito subjectivo do executado ou num direito legalmente protegido de um qualquer interessado no processo de execução fiscal. Se influir, não sendo propriamente um acto administrativo conforme está previsto na noção do artigo 120.º do CPA, pode contudo dizer-se que se trata de um acto susceptível de provocar a lesão de um direito ou a ofensa de um interesse e, como tal, é reclamável.

2.2.7. DO PEDIDO DE VERIFICAÇÃO DA CADUCIDADE DA GARANTIA

A verificação da caducidade da garantia (vii) em caso de reclamação graciosa a que alude o disposto no artigo 183.º-A, do CPPT decorre de um pedido a efectuar pelo interessado e justifica-se no sentido de evitar que a morosidade da administração possa influir nos direitos daquele interessado em obter uma decisão em tempo útil. De facto se, por um lado, está previsto o indeferimento tácito da reclamação graciosa ao fim de quatro meses pode acontecer que o interessado pretenda aguardar por uma decisão expressa. Se tal decisão expressa ultrapassar o prazo de um ano sem ser proferida, o interessado fica desobrigado na prestação de garantia por caducidade dessa garantia. Relembre-se que a prestação de garantia é, em regra, essencial para a suspensão do processo de execução fiscal onde esteja em cobrança coerciva a obrigação decorrente de um acto de liquidação que se encontre a ser apreciado em

procedimento de reclamação graciosa. A competência para a verificação da caducidade da garantia é do órgão da execução fiscal.¹⁶⁹

Se olharmos atentamente para o disposto no artigo 183.º-A, do CPPT, podemos verificar que o legislador recorreu à técnica legislativa de cariz eminentemente administrativista que se reconduz à decisão tácita do pedido. Existe uma decisão tácita na ausência de uma decisão expressa. Apenas a decisão expressa reconduz a uma decisão de mérito, sendo certo que a decisão tácita tem por virtude o facto de se mostrar ultrapassado um determinado lapso temporal que a lei faz depender e que tem como efeito ficcionar a existência de uma decisão. Justifica-se quando se quer permitir que o interessado na decisão possa recorrer à tutela jurisdicional na ausência de uma decisão administrativa em tempo útil. Daqui decorre um elemento intrínseco ao acto administrativo decisório pois só na actividade administrativa é que se permite a existência deste tipo de técnica legislativa, não estando legalmente prevista a possibilidade de ser proferidas decisões jurisdicionais tácitas ou algo equivalente.

Pelo exposto, também decorre do requerimento apresentado ao abrigo deste regime de caducidade de prestação de garantia o início de um procedimento administrativo autónomo e paralelo ao processo de execução fiscal, sendo certo que à semelhança de um qualquer outro procedimento, como por exemplo, o ainda agora mencionado procedimento de reclamação graciosa, está justificada a obtenção de uma decisão em termos tácitos com o fim óbvio de possibilitar ao interessado uma decisão em tempo útil.

2.2.8. DO PEDIDO DE PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

O pedido de pagamento em prestações (viii) reflecte, conforme já dissemos na primeira parte deste trabalho, uma reacção positiva do executado à instauração do processo de execução fiscal e demonstra que o devedor tem vontade de cumprir com a sua obrigação recorrendo,

¹⁶⁹ Na redacção inicial do artigo 183.º-A, do CPPT (dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, revogada pela Lei 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro) a competência foi atribuída ao tribunal tributário de 1ª instância. Contudo, tendo sido revogado, este artigo viria a ser reintroduzido pela Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, embora com uma redacção diferente. Assim, nesta nova redacção apenas poderá existir caducidade da garantia nos casos em que a decisão a proferir em procedimento de reclamação graciosa demore mais que um ano, enquanto, na redacção anterior se incluía a caducidade de garantia prestada devido à apresentação de um dos seguintes meios processuais judiciais; impugnação judicial, recurso judicial e oposição à execução.

porém, a um regime alternativo quanto à forma de pagamento.¹⁷⁰ O regime legal do pedido de pagamento em prestações já foi objecto de estudo na primeira parte deste trabalho quanto nos debruçamos sobre as fases do processo de execução fiscal. Assim, reservamo-nos neste ponto apenas para aferir da natureza da decisão que incida sobre este pedido de pagamento em prestações, tal como, sugerimos aquando da referida análise.

A jurisprudência tem divergido no que tange à natureza deste acto decisório, por um lado, sustenta-se a tese, segundo a qual, se está perante um acto predominantemente processual e que, por via disso, não se aplicam os insitos legais previstos para o procedimento tributário.¹⁷¹ Por outro, argumenta-se que se define como sendo um acto materialmente administrativo em matéria tributária e não um mero acto de trâmite, uma vez que os seus efeitos não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual antes projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.¹⁷²

À semelhança do que viemos dissertando acerca dos pedidos de suspensão da execução e de dispensa de prestação de garantia, seguimos o entendimento segundo o qual a decisão proferida no âmbito de um procedimento desta natureza é administrativa. Vejamos o regime legal do pedido de pagamento de prestações, na parte que interessa para a presente análise, estatuido no artigo 196.º, do CPPT. Desde logo se verifica que o pedido de pagamento em prestações é impulsionado pelo executado ou outro interessado mediante a apresentação de um requerimento. A entidade competente para autorizar as prestações é o órgão da execução fiscal, salvo se a dívida for superior a 500UC, caso em que a competência é do órgão periférico

¹⁷⁰ A possibilidade de pagamento do crédito exequendo de modo fraccionado, ainda que com o respectivo pagamento adicional de juros surge, na realidade, como uma alternativa ao financiamento bancário por exemplo, a que o executado tivesse de recorrer para cumprir com a obrigação de pagamento.

¹⁷¹ Vide o teor do acórdão do STA, de 07.03.2012 (processo n.º 185/12), cujo sumário é o seguinte: *O sentido da norma do artigo 103.º da LGT é o de que a execução fiscal actua através da forma de processo, entendido como um conceito moldado a partir do modelo que fornece o processo judicial, e não através da forma de procedimento administrativo, entendido como modo de realização do direito administrativo. II - A circunstância dos actos executivos poderem ser praticados por um órgão administrativo não lhe retira a natureza de processo nem o transforma parcialmente em procedimento administrativo. III - Daí que, os actos materialmente administrativos praticados na execução fiscal pelos órgãos da administração tributária sejam os que definem posições subjectivas processuais e que por isso se caracterizam por uma natureza formal ou instrumental. IV - Pelos efeitos produzidos, o acto de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia é um acto predominantemente processual: faz cessar o efeito suspensivo da execução iniciado com o pedido de isenção, procedendo-se de imediato à penhora ou à compensação de dívidas (...),* sublinhados nossos. De facto, segundo o entendimento propugnado neste acórdão, está completamente vedada a possibilidade de o órgão da execução fiscal exercer uma qualquer actividade administrativa em processo de execução fiscal. Contudo, este entendimento não é o dominante, porquanto, muitos são os acórdãos que entendem precisamente o contrário. Vide, em sentido contrário, entre outros, os acórdãos do STA, de 28.01.2008 (processo n.º 968/08); de 02.02.2011 (processo n.º 08/11); de 14.12.2011 (processo n.º 1072/11); de 09.05.2012 (processo n.º 0446/12).

¹⁷² Vide o acórdão do STA, de 26.09.2012 (processo n.º 708/12), publicado na Iª série do DR n.º 204, de 22.10.2012

regional. Esta relação inter-orgânica permite ver em que medida a natureza da decisão que incida sobre um pedido de pagamento em prestações pode influenciar na tramitação deste procedimento. É de notar que a competência para a decisão se reparte entre dois órgãos administrativos porém, o mais curioso, é que só um destes órgãos é que configura o órgão da execução fiscal, atente-se à redacção da norma, *1 - A competência para autorização de pagamento em prestações é do órgão da execução fiscal. 2 - Quando o valor da dívida exequenda for superior a 500 unidades de conta, essa competência é do órgão periférico regional, que poderá proceder à sua delegação em funcionário qualificado.* (sublinhados nossos)

Esta relação convoca-nos para os factores atributivos de competência tributária, em concreto para a *competência em razão do valor*. A competência em razão do valor está, em regra, associada à hierarquia dos órgãos em causa sendo legítimo pensar que, em alguns casos, os órgãos de hierarquia superior são competentes para conhecer das causas de maior valor pecuniário ou patrimonial.¹⁷³

Mais do que notar a atribuição de competência no âmbito de uma relação hierárquica queremos salientar o seguinte: o órgão da execução fiscal perde uma competência que lhe é própria, que lhe advém da natureza enquanto órgão designado *onde deva legalmente ocorrer a execução* – face ao disposto no artigo 149.º, do CPPT – ainda que, de forma temporária, uma vez que a atribuição da competência ao órgão periférico regional se subsume à apreciação e decisão daquele pedido de pagamento em prestações. Esta situação só é justificável na medida em que o pedido de pagamento em prestações se enquadre num procedimento administrativo, caso contrário, se propugnássemos pela tese segundo a qual se está perante um acto predominantemente processual em processo judicial estaríamos perante um caso – portanto, quando o valor da dívida exequenda fosse superior a 500UC - em que o pedido de pagamento em prestações não poderia ser objecto de apreciação por falta de competência do órgão da execução fiscal, pois apenas este pode praticar actos no processo judicial de execução fiscal atenta a sua natureza intrínseca enquanto órgão auxiliar do juiz. Não faria sentido que um outro órgão da administração que não aquele (lembre-se que existem regras próprias de atribuição dessa função nos artigos 149.º e 150.º, ambos do CPPT) pudesse praticar actos em processo de execução fiscal. Note-se que, segundo aquele entendimento, o órgão da execução fiscal não

¹⁷³ No sentido de Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições...*, pág. 147-148. Podemos encontrar outras situações em que a atribuição de competências se dá em razão do valor, serão os casos do procedimento de reclamação graciosa e da competência para revogar o acto de liquidação no âmbito de um processo de impugnação judicial.

estaria, à partida, sujeito a uma hierarquia típica de uma estrutura organizativa, pois todos os seus actos seriam sindicáveis directamente pelo poder jurisdicional. Tudo resulta da evolução que se vem assistindo no sentido de uma desjurisdicionalização do processo de execução fiscal em sentido inverso ao que estava inicialmente pensado pelo legislador quando redigiu a norma do artigo 103.º, da LGT.

2.2.9. DO PEDIDO DE DAÇÃO EM PAGAMENTO

Situação semelhante se passa com o pedido de dação em pagamento (ix) a que se refere o artigo 201.º, do CPPT. A competência para decidir sobre a dação em pagamento pertence ao órgão máximo na hierarquia da administração cujo titular é o ministro (ou órgão executivo de quem dependa a administração tributária legalmente competente). Sendo que, ao órgão da execução fiscal cabe apenas a instrução do procedimento que decorre da iniciativa do executado ou terceiro.

A qualificação como sendo um procedimento de verificação da dação em pagamento não é inovadora, veja-se por exemplo o aresto do STA, de 01.09.2004 (processo n.º 0799/04), que apresenta o seguinte sumário (...) *II - No regime do C.P.P.T., tanto nos casos em que o pedido é instaurado antes da execução fiscal como naqueles em que é posterior à sua instauração, o pedido de dação em pagamento dá origem à instauração de um procedimento tributário tendente à sua autorização, que, no caso de estar pendente execução fiscal, corre paralelamente a ela, nos termos dos n.ºs 2 e seguintes do art. 201.º daquele Código. III - No entanto, este procedimento para autorização da dação em pagamento na pendência de execução fiscal insere-se no âmbito desse processo, como decorre da inserção sistemática daquele art. 201.º no C.P.P.T., pelo que o meio processual adequado à impugnação para impugnação de decisões de indeferimento desses pedidos é a reclamação prevista nos arts. 103.º, n.º 2, da L.G.T. e 276.º do C.P.P.T., que abrange impugnação de decisões da administração tributária proferidas por órgãos distintos do órgão da execução fiscal.* (sublinhados nossos) Este acórdão define, na nossa perspectiva, o regime de impugnabilidade dos actos administrativos proferidos em processo de execução fiscal – daí termos optado por transcrever parte do seu sumário. Com efeito, no sentido deste aresto, o pedido de dação em pagamento, ainda que no âmbito de um processo de execução fiscal, dá origem a um procedimento

tributário. A decisão administrativa é impugnável com recurso à reclamação prevista no artigo 276.º, do CPPT, por ser esse o meio processual judicial próprio para sindicat jurisdicionalmente os actos praticados em processo de execução fiscal sejam estes administrativos ou não, tenham estes sido proferidos pelo órgão da execução fiscal ou por qualquer outro órgão da administração tributária. Esta última parte revela uma acentuada componente administrativa do processo de execução fiscal e a existência de uma dualidade de atribuições à administração neste processo. Sem margem para dúvidas, a administração age no âmbito das suas atribuições próprias, ou seja, no âmbito da actividade administrativa, sendo certo que em alguns casos poderá agir no âmbito de atribuições de cariz judicial estando sempre reservada uma tutela final ao poder jurisdicional. No âmbito da actividade administrativa age na medida em que profere decisões verdadeiramente administrativas.

2.2.10. DO PEDIDO DE LEVANTAMENTO DE PENHORA

O pedido de levantamento penhora (x) relaciona-se com as seguintes circunstâncias: i) caducidade da penhora, ii) substituição da penhora de determinado bem pela prestação de garantia e iii), por via da extinção da execução. Estas três circunstâncias resumem no essencial a relevância do pedido de levantamento da penhora em processo de execução fiscal. No que diz respeito à caducidade da penhora, segundo a actual redacção do artigo 235.º, n.º2, do CPPT, não existe previsão legal de caducidade da penhora salvo com a extinção da própria execução. Este preceito legal já previu, contudo, que ao fim de determinado lapso temporal, a garantia concedida para suspensão da execução entrasse em caducidade, pela aplicação do disposto no artigo 183.º-A, do CPPT. Segundo esta norma, quando se verifica a apreciação da legalidade do acto liquidação em sede administrativa, como seja, em procedimento de reclamação graciosa, com o intuito de tornar mais célere tal procedimento, está prevista a caducidade da garantia ao fim de um ano, desde que, obviamente, o atraso não se deva a facto imputável ao contribuinte reclamante. Para os processos judiciais, estava previsto o prazo de caducidade, inicialmente de dois anos, sendo depois de três anos com a Lei do orçamento de Estado para 2003. Em face da revogação do n.º1, do artigo 235.º que remetia para o n.º1, do artigo 183.º-A, também o prazo de caducidade da garantia que estava previsto para os processos judiciais deixou de vigorar. A ideia inicial seria incutir tal celeridade também aos tribunais, contudo logo decaiu, na verificação

que o tempo médio de pendência nos tribunais seria largamente superior. Na redacção actual prevê-se que a penhora não será levantada qualquer que seja o tempo por que se mantiver parada a execução, ainda que o motivo não seja imputável ao executado e independentemente da dívida exequenda estar em apreciação administrativa ou judicial. O mesmo não acontece com a garantia, pois subsiste o regime de caducidade previsto no artigo 183.º-A para a via administrativa.

Em caso de sub-rogação, o levantamento da penhora ocorre ao fim de seis meses se o motivo da paragem do processo se dever a facto imputável ao sub-rogado. Da decisão de levantamento da penhora cabe, contudo, reclamação nos termos do artigo 276.º, a apresentar por qualquer interessado, no caso em apreço, pelo sub-rogado pois poderá estar em causa a garantia do crédito que este se sub-rogou.

Relaciona-se com esta matéria o reforço e substituição da penhora, uma vez que em face da substituição da penhora de um bem por outro bem subsiste, ainda que de modo indirecto, o levantamento de um acto de penhora sobre o bem substituído. Nesta matéria, por falta de previsão legal no CPPT, temos de recorrer à lei subsidiária, portanto, ao Código de Processo Civil. Segundo o disposto no artigo 834.º, n.º3, desse código, a penhora pode ser reforçada ou substituída nas situações em que, por exemplo, a pedido do executado, haja substituição dos bens penhorados por outros que igualmente assegurem os fins da execução, desde que a isso não se oponha o exequente. Contudo, nos termos do n.º 5 desse preceito legal é prevista a condição de apenas se proceder ao levantamento da penhora depois de concretizada a nova penhora sobre os outros bens. Neste aspecto ressalvamos, contudo, que o pedido de substituição de penhora deve, por questões de segurança jurídica do próprio crédito exequendo, ser devidamente fundamentado. Com efeito, o exequente deve conceder uma garantia com igual liquidez e realização e justificar os motivos que o levam a querer substituição do bem penhorado, sendo que, deverão ser motivos juridicamente relevantes.

A natureza do acto de levantamento de penhora assume, em princípio, a mesma natureza do acto de penhora. O acto de penhora está reservado ao conjunto de actos a analisar no apartado seguinte (por ser um acto de execução *forçada*, da iniciativa do órgão da execução fiscal).

No final deste capítulo, resta ainda referir o pedido de anulação de venda (xi) e a compensação de créditos - com créditos tributários e com créditos não tributários (xii).

2.2.11. DO PEDIDO DE ANULAÇÃO DE VENDA

O pedido de anulação da venda (xi) foi objecto de uma profunda alteração legislativa no que diz respeito à competência para a sua apreciação tendo deixado de figurar como meio processual judicial.¹⁷⁴ Ou seja, o pedido de anulação de venda era, na redacção anterior do artigo 257.º, do CPPT, dirigido ao tribunal tributário competente e era qualificado como um incidente processual por consubstanciar uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo de execução fiscal.¹⁷⁵ Contudo, com a redacção actual, o pedido de anulação de venda passou a ser requerido junto do órgão periférico regional, a quem passou a pertencer a competência para a sua apreciação. Note-se que a apreciação não pertence ao órgão da execução fiscal, porquanto, é ao órgão periférico regional que aquele preceito legal atribui expressamente essa competência, conforme resulta do disposto no artigo 257.º, n.º4, do CPPT. Contudo, este caso configura uma situação em que é o próprio legislador que atribui a competência para aquele acto a determinado órgão administrativo (não o intitulando de órgão da execução fiscal). Na verdade, o que nos transparece é que o conflito de pretensões que surge com o pedido de anulação de venda é dado a resolver à própria administração, pois se assim não fosse o legislador simplesmente se remeteria ao órgão da execução fiscal, ainda que, a distribuição de competências funcionais, dentro da própria organização, pertença ao seu dirigente máximo, aliás como resulta do disposto no artigo 150.º, n.º2, do CPPT. Assiste-se assim, em nossa opinião, a uma nítida transferência de atribuições do poder jurisdicional para o poder administrativo, ressaltando-se sempre, porém, a possibilidade da decisão que seja proferida, em face do pedido de anulação de venda, venha a ser reclamável junto do juiz mediante a apresentação da reclamação do artigo 276.º. Porém, a reclamação daquela decisão assume-se não como um acto reclamável mas como um evidente recurso contencioso, de anulação. Neste entendimento aproximamo-nos, de modo peculiar, na natureza de sistema – Administração puro para o qual vimos remetendo. A reclamação assume a sua natureza híbrida.

¹⁷⁴ O regime legal do pedido de anulação da venda foi alterado pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro (OE 2012).

¹⁷⁵ Vide a anotação n.º 12 ao artigo 257.º, do CPPT, dada por Sousa, Jorge Lopes de, *Código..., II volume*, 2007, pág. 591.

2.2.12. O ACTO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS POR INICIATIVA DO CONTRIBUINTE

Resta, por fim, apreciar a natureza do acto de compensação de créditos tributários por iniciativa do contribuinte (xii). Em termos sistemáticos, o pedido de compensação por iniciativa do contribuinte (bem como, aliás, a compensação por iniciativa da administração) está inserido no título II do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *Do procedimento tributário*. Referimo-nos aos artigos 90.º e 90.º-A, ambos do CPPT.

A compensação consubstancia uma causa de extinção das obrigações, localizamo-nos por isso, no plano do cumprimento das obrigações em geral. Segundo o disposto no artigo 847.º, do Código Civil, quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor, qualquer uma delas pode livrar-se da sua obrigação por meio da compensação com a obrigação do seu credor, desde que cumpridos determinados pressupostos legais, como seja, o da exigibilidade dos créditos em causa. No fundo, com a compensação realiza-se o cumprimento de duas obrigações, o devedor vê cumprida a sua obrigação perante o credor e o mesmo devedor vê, por sua vez e enquanto credor, cumprida a obrigação que impedia sobre aquele.

Também consubstancia uma forma de extinção das prestações tributárias, como resulta do disposto no artigo 40.º, n.º 2, da LGT a par, por exemplo, da extinção por pagamento ou por dação em pagamento. A compensação de créditos por iniciativa do contribuinte pode assim ser pedida quanto a créditos tributários e a créditos não tributários, podendo aliás ser uma alternativa, na hipótese da compensação estar legalmente vedada à iniciativa da administração. Com efeito, o regime legal da compensação por iniciativa da AT tem-se pautado pela obediência a apertados requisitos, pelo que nestas situações apenas haverá lugar a compensação mediante o pedido do contribuinte. Exige-se que o crédito do contribuinte seja certo, líquido e exigível e depende de aceitação pelo dirigente máximo da AT.

O pedido do contribuinte dá início a um procedimento o qual culminará com uma decisão, a qual está, obviamente, sujeita ao controlo jurisdicional. Cumpre contudo apreciar qual o meio processual judicial que o contribuinte dispõe para recorrer da decisão junto dos tribunais, uma vez que, como dissemos, se está perante um procedimento administrativo. Ora, não obstante se tratar de um procedimento administrativo, a compensação dos créditos tributários apenas poderá ocorrer estando aquele crédito em cobrança coerciva, portanto quando já está

instaurada uma execução fiscal. Assim decorre do disposto no artigo 90.º, n.º4, do CPPT, (...) *pode igualmente ser efectuada em processo de execução fiscal se a dívida correspondente a esses créditos for certa, líquida e exigível e tiver cabimento orçamental*, em relação à compensação com créditos sobre o Estado de natureza não tributária, pois ao estatuir-se que *pode igualmente*, o n.º4 daquele preceito está a localizar, temporalmente, tanto a compensação com créditos tributários (prevista nos números anteriores), bem como a compensação com créditos sobre o Estado de natureza não tributária. Como tal, uma vez que a decisão proferida no procedimento vai produzir os seus efeitos no processo de execução fiscal é de aceitar que o meio processual judicial indicado para recorrer da decisão de indeferimento seja a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, não obstante, a compensação de créditos estar em termos sistemáticos inserida no título destinado aos procedimentos. Esta inserção apela à tese segundo a qual o processo de execução fiscal é tendencialmente de natureza administrativa.

Recorrendo à jurisprudência, nota-se o entendimento propugnado no aresto do TCA Sul, de 10.05.2005 (processo n.º 00585/05), onde a questão controvertida se relacionou com, em termos recursivos, um pedido de compensação da iniciativa do contribuinte nos termos do artigo 90.º, do CPPT. Da análise do aresto, verifica-se que o meio processual judicial utilizado pelo contribuinte para recorrer da decisão de indeferimento do pedido foi a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, (...) *Do indeferimento desse pedido foi interposto recurso judicial (denominado reclamação) (...)*.

No que se relaciona com a compensação de créditos por iniciativa da administração, por estarem inseridos no capítulo que destinamos aos actos da iniciativa da administração reservamos a sua apreciação para o capítulo seguinte.

No final do presente capítulo destinado aos actos praticados em processo de execução fiscal, - onde se inserem um conjunto de actos decisórios decorrentes de um procedimento administrativo autónomo – e que resultam da iniciativa do executado, interessado, terceiro, contribuinte, consoante os casos, sob a forma de um pedido ou requerimento, logramos referir a seguinte nota: a existência de um elemento que lhes é comum, ou seja, em geral, em todos estes pedidos sobressai uma reacção positiva destes sujeitos face à dívida exequenda, que se revela na voluntariedade de cumprir com a obrigação titulada pelo processo de execução fiscal.

No capítulo seguinte vamo-nos circunscrever a um conjunto, em regra, de actos de *execução forçada* passíveis de ser proferidos pelo órgão da execução fiscal com vista à cobrança coerciva do crédito exequendo.

2.3. ACTOS DE EXECUÇÃO FORÇADA DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

2.3.1. APRESENTAÇÃO

Vamos iniciar este capítulo com uma perspectiva teórica que incide sobre o que distingue o cumprimento voluntário de uma obrigação e o cumprimento não voluntário dessa mesma obrigação. O que está em causa é na realidade um direito de crédito ou, melhor dizendo, a obtenção de um benefício equivalente ao direito de crédito.

José Alberto dos Reis distancia-se da construção doutrinária que Pugliati¹⁷⁶ faz, segundo a qual, a execução forçada conduz ao mesmo resultado que o cumprimento voluntário da obrigação. Neste sentido Pugliati defende que (...) *a execução forçada conduz ao mesmo resultado que o cumprimento voluntário – a extinção da obrigação -, visto que num e noutro caso a relação jurídica se extingue e extingue-se porque o credor obtém a satisfação do seu direito, não pode deixar de concluir-se que através da execução se actua e realiza o mesmo direito que se satisfaz com o cumprimento voluntário: o direito de crédito (...)*. Contudo, José Alberto dos Reis distingue o direito de crédito com o direito de execução propondo a seguinte conclusão: são dois direitos distintos mas concorrentes, porquanto, prosseguem o mesmo fim último, isto é, obter para o credor um determinado benefício. Obtido o benefício a obrigação extingue-se não porque o direito de crédito tivesse sido realizado mas porque se pôs em movimento e afirmou a sua eficácia um outro direito – o direito de execução, que traz ao credor o mesmo benefício que devia dar-lhe o direito de crédito, ou um benefício juridicamente equivalente.¹⁷⁷

Deste breve apontamento teórico, no seguimento do que vínhamos dizendo, distinguimos duas situações: aquela em que o credor obtém o resultado do exercício do seu direito de crédito de forma voluntária - a extinção da obrigação conclui-se assim pela via da prática do *acto devido* -, e aquela em que o devedor não demonstra a referida voluntariedade e o credor consegue o exercício do seu direito de crédito através do impulso de um direito de

¹⁷⁶ Pugliati, *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, autor e obra citada por Reis, José Alberto dos, *Processo de Execução*, volume 1.º, 3ª edição, reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1985, pág. 5.

¹⁷⁷ Vide Reis, José Alberto dos, *Processo ...*, volume 1.º, de págs. 5 a 7.

execução, obtendo por esta via uma satisfação juridicamente equivalente à que obteria com a prática do *acto devido*.

Esta distinção assume importância no desenvolvimento deste capítulo porque permite distanciar-nos dos actos que explanados no capítulo anterior, pois são actos que, na maioria, reflectiram uma voluntariedade no cumprimento do direito de crédito e a consequente extinção da prestação devida através da prática do *acto devido*. Os actos que passaremos a enumerar, não obstante deles resultar o mesmo fim ou, em termos práticos, o mesmo efeito para o credor, o mesmo já não se pode dizer quanto à natureza do direito que é satisfeito. Estes actos são proferidos em prol da satisfação do *direito de execução* e, como tal, a natureza destes assume uma natureza eminentemente processual.

Vejamos porquê. Recorrendo novamente à doutrina de José Alberto dos Reis, este autor refere que a acção executiva corresponde ao chamado direito de garantia ou direito de agressão sobre o património do devedor, sendo que a acção executiva é um direito autónomo e distinto do direito subjectivo material. A relação jurídica substancial e a relação jurídica processual, podendo influenciar-se, não deixam de ser duas relações distintas. Podem influenciar-se na medida em que a relação jurídica processual pressupõe uma relação jurídica substancial prévia, pois a processual (com a emissão do respectivo título executivo) depende inelutavelmente de um direito válido do credor a obter uma determinada prestação que decorre de um procedimento administrativo de liquidação. O referido autor referindo-se à autonomia das relações substancial e processual diz que *(...) nos seus pontos extremos o direito e a execução, a relação jurídica substancial e a relação jurídica processual tocam-se; e este contacto não é meramente material, mas causal*. Chegados a este ponto, parece-nos que estamos, com as necessárias adaptações, em situação de chegar ao seguinte entendimento: quando o executado (contribuinte) ou terceiro demonstre a vontade de cumprir voluntariamente não obstante, estar já a decorrer um processo de execução fiscal, ainda se movimentam no âmbito da relação jurídica substancial porque pretendem o cumprimento pelo *acto devido*, por outro lado, quando são destinatários de decisões com vista à execução forçada da sua obrigação - sendo que, para tal é condição necessária que a relação jurídica processual se tenha iniciado com a autuação de um processo de execução -, então todos os actos que decorram dessa relação jurídica processual só podem ser considerados como actos processuais ou actos típicos de execução forçada. Na verdade, depois de instaurado o processo de execução fiscal passam a coexistir diferentes naturezas de actuação. Estando em marcha a execução *forçada* do cumprimento da obrigação há, no entanto,

a nítida esperança do devedor pretender cumprir voluntariamente a obrigação e, como tal, permite-se um conjunto de actos que legitimem essa possibilidade.

Posto isto, procedemos à enumeração de um conjunto de actos processuais de *execução forçada* tendentes à efectivação do direito à prestação do credor tributário, a proferir pelo exequente sujeito activo da relação processual: i) instauração do processo de execução fiscal, ii) citação do executado e outros interessados, iii) incumprimento do pedido de pagamento em prestações; iv) penhora, v) constituição de garantia especial por hipoteca legal ou penhor, vi) convocação e graduação de credores, vii) venda e viii) compensação por iniciativa do órgão da execução fiscal.

2.3.2. DO ACTO DE INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO

A instauração e autuação do processo de execução fiscal (i) têm fundamento legal na disposição prevista no artigo 188.º, do CPPT. Não obstante ter-mos incluído estes dois actos na enumeração que acabamos de fazer, estes dois actos configuram, em nossa opinião, simples actos de trâmite e apenas os incluímos neste capítulo por serem actos da iniciativa do órgão da execução fiscal. Revelam, contudo, a ideia de execução forçada, uma vez que, é com a instauração e autuação do processo de execução fiscal, que se inicia a *lide* com vista à cobrança coerciva do crédito exequendo.¹⁷⁸

Resulta do n.º2 daquele preceito normativo, a referência ao *procedimento de execução informatizado*, sendo curioso que o legislador tenha optado por denominar de procedimento quando no artigo 103.º, n.º1, da LGT remete para a natureza judicial do processo de execução fiscal. Tendo sido uma denominação que adveio da reforma administrativa (*Simplex*), no quadro de simplificação da administração, aí se justifica o facto de o legislador ter optado por se referir ao procedimento.

¹⁷⁸ No preceito normativo que estatui sobre as diligências a efectuar na sequência do registo de um processo de execução, apontamos para o teor do n.º2, do artigo 185.º, do CPPT o legislador apresenta a seguinte denominação: *procedimento de execução informatizado*. Esta denominação não estava prevista na redacção inicial desta norma, tendo sido aditada pelo DL 238/2006, de 20/12. Por sua vez, este Decreto-Lei foi emanado no sentido da desmaterialização de actos e procedimentos, com recurso às novas tecnologias de informação e comunicação no âmbito do programa de simplificação legislativa e administrativa – SIMPLEX 2006. A intenção legislativa, em suma, foi aumentar ganhos com eficácia.

2.3.3. DO ACTO DE CITAÇÃO

É com a citação (ii) que o executado toma conhecimento da execução ou se chama, pela primeira vez, pessoa interessada nessa execução (artigo 35.º, n.º2, do CPPT). A citação comunica ao devedor os prazos para oposição e para requerer a dação em pagamento, comunicando-lhe também que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda (artigo 189.º, do CPPT). Trata-se na verdade de um convite ao devedor levando-o ao cumprimento da obrigação. Na I parte deste trabalho demos já algumas referências em matéria de citações quando nos propusemos a enumerar as diferentes fases do processo de execução fiscal, pelo que, nos limitamos neste ponto a aferir da natureza deste acto de citação.

O acto de citação não é um acto administrativo. O acto de citação é um formalismo que visa convocar interessados na execução, como por exemplo a convocação de credores, ou então, visa dar a conhecer a instauração de uma execução contra o devedor – executado. Este é de facto um acto processual à semelhança de um acto de notificação efectuado, por exemplo, no âmbito de um procedimento.

A falta de citação tem por efeito uma nulidade processual, em princípio, insanável assim decorre do disposto no artigo 165.º, do CPPT. Se arguida perante o órgão da execução fiscal tem por efeito provocar uma decisão deste órgão. A natureza desta decisão já foi objecto de análise no apartado reservado aos pedidos do executado, pelo que, remetemos para essa sede.

2.3.4. DO INCUMPRIMENTO DO PEDIDO DE PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES – EFEITOS

O incumprimento do pedido de pagamento em prestações (iii) faz com que o processo de execução fiscal prossiga os seus termos. Reflecte que o executado não vai cumprir voluntariamente com a sua obrigação o que tem como consequência a execução imediata da garantia, na hipótese desta ter sido prestada no decorrer do procedimento de pagamento em prestações. Para que a execução prossiga não se vê a necessidade de ser proferido um qualquer acto. Com efeito, o incumprimento no pagamento das prestações leva ao vencimento das restantes o que origina o prosseguimento da execução fiscal de forma automática entrando na fase executiva ou momento de *execução forçada*. Na falta de garantia, a execução prossegue

para penhora ou, dependendo do momento em que tenha sido requerido o pedido de pagamento em prestações - note-se que este pode ser pedido até à marcação da venda -, prossegue para a venda dos bens penhorados.

2.3.5. DO ACTO DA PENHORA

A penhora (iv) consiste, no essencial, no acto de desapossamento de bens do devedor com vista à satisfação, por equivalente, do direito do credor. Trata-se, portanto, de um acto eminentemente processual cujos efeitos podem, contudo, ser lesivos de direitos e interesses legalmente protegidos. Apontamos por hipótese a lesão de um direito de propriedade ou o desrespeito por um limite de impenhorabilidade.

Em momento anterior tivemos oportunidade, na I parte deste trabalho, de tecer alguns considerandos sobre a penhora, bem como os seus efeitos. Resta acrescentar que o acto de penhora traduz, em regra, o conhecimento imediato da reclamação, porquanto as ilegalidades enumeradas no artigo 278.º, n.º3 resolvem, no essencial, questões substantivas relacionadas com os efeitos da penhora. Na III parte voltaremos a definir esta matéria aquando da definição do regime excepcional de conhecimento imediato da reclamação.

Passemos então à constituição de garantia especial com a constituição de hipoteca legal ou penhor (v).

2.3.6. DA CONSTITUIÇÃO DE GARANTIA ESPECIAL POR HIPOTECA LEGAL E PENHOR

O artigo 195.º, do CPPT prevê uma *faculdade* que se apresenta ao órgão da execução fiscal. Este órgão pode, se assim entender, constituir uma garantia especial quando o interesse na cobrança o justifique ou *recomende*. A decisão de constituir uma hipoteca legal ou penhor consubstancia, em nossa opinião, uma decisão administrativa. Jorge Lopes de Sousa em anotação a este preceito legal refere que os actos da administração tributária através dos quais se decida a constituição de penhor ou hipoteca legal são actos de natureza administrativa uma

vez que se inserem na definição dada pelo artigo 120.º, do CPA.¹⁷⁹ Na esteira deste entendimento, o autor prossegue dizendo que tal decisão está sujeita aos requisitos gerais dos actos administrativos em matéria tributária, inclusivamente no que concerne ao direito de audição e sua dispensa, bem como a sua fundamentação.

Cumpre-nos agora a tarefa de definir o posicionamento deste acto neste preciso capítulo. Deve-se no essencial devido ao facto de se tratar de um acto da iniciativa do órgão da execução fiscal. Além de que este acto reflecte uma manifestação do poder de *autotutela executiva* da administração. Com efeito, os actos administrativos podem assumir dois estádios: no primeiro estágio, os actos administrativos expressam um poder da administração em introduzir unilateralmente efeitos jurídicos na esfera de outrem, no segundo estágio, a administração promove ela mesma a respectiva execução do acto, quando impositivo de deveres. É no âmbito deste segundo estágio que inserimos o acto em análise pois trata-se de um acto que faz incidir sobre o património do devedor um ónus forçando-o ao cumprimento do dever de cumprimento da sua obrigação. De facto, está previsto no ordenamento jurídico português que os actos de execução *forçada* estejam inseridos num processo de natureza judicial como o é, o processo de execução fiscal. Porém, como temos vindo a dizer, atento o facto daquele processo estar a propender para uma actuação crescente da administração tributária temos igualmente vindo a notar que a administração acaba por praticar actos coercitivos dotados de espaços de valoração fora do âmbito de apreciação jurisdicional. É possível que o preenchimento do conceito de *interesse da eficácia* seja um interesse que se inclua no conjunto de interesses próprios da administração pois a eficácia é dirigida à salvaguarda do crédito tributário.

2.3.7. DO ACTO DE CONVOCAÇÃO E GRADUAÇÃO DE CRÉDITOS – DECISÃO

O acto de convocação de credores e graduação de créditos (vi) consubstancia uma exigência legalmente definida e decorre em duas fases: numa primeira fase convocam-se todos os credores conhecidos – são conhecidos os credores titulares de uma garantia real sobre o bem penhorado e que constem como tal dos autos de execução -, bem como, eventuais credores desconhecidos, sendo que quanto a esta convocação ela é feita, naturalmente, por

¹⁷⁹ Vide Sousa, Jorge Lopes de, *Código ...*, vol. III, 6ª edição, 2011, pág. 390.

edital. Na segunda fase, o órgão da execução fiscal prossegue com a graduação dos créditos que hajam sido reclamados (requeridos). Não tendo sido convocado, pode o credor reclamar espontaneamente o seu crédito até à transmissão do bem penhorado. Notamos uma fase intermédia, mas não autónoma, que se relaciona com a verificação dos créditos reclamados. Denominamos esta fase como sendo uma fase intermédia, porquanto, alguma questão que possa ser suscitada na verificação dos créditos apenas será apreciada depois de feita a graduação. Ou seja, a verificação dos créditos não podendo ser impugnada autonomamente, como aliás estava previsto no regime anterior - segundo o qual, feita a verificação dos créditos se abria a possibilidade de impugnar tal acto de verificação – apenas é recorrível contenciosamente a final mediante a apresentação de uma reclamação nos termos do artigo 276.º, do CPPT.

O fundamento jurídico da convocação de credores relaciona-se com o facto do património do devedor ser comum a todos os credores. Pretende-se assim proteger os restantes credores além do exequente. O exequente tem uma posição mais confortável: é que o crédito exequendo não necessita de ser reclamado. Além desta premissa não se nos afigura qualquer outra mais-valia para o exequente. O facto é que os credores que venham reclamar os seus créditos se tornam concorrentes do exequente, uma vez que todos pretendem ver satisfeitos os seus respectivos créditos.

Neste ponto, cumpre ainda distinguir dois conceitos: a execução *limitada* e a execução *completa*.¹⁸⁰ Esta distinção é importante porque permite distanciar a convocação de credores e graduação de créditos em execução com a que decorre de um processo de insolvência. No primeiro caso estamos perante uma execução *limitada* a determinado património do devedor que se encontra penhorado nos autos de execução, porquanto o desapossamento dos bens se dá apenas nos que estejam onerados e circunscritos àquela dívida. No segundo caso dá-se uma execução *completa* e *universal*, ou seja, todo o património do devedor insolvente é destinado à satisfação dos credores reclamantes.

Como se resolve o conflito de credores? Graduando-os. Contudo a graduação pode ser influenciada por diversas vicissitudes. Desde logo, podem existir créditos que nem cheguem a ser graduados por não estarem verificados. Note-se que os créditos devem obedecer a determinados formalismos, a título de exemplo, em regra, para que o crédito seja aceite, o credor deve estar munido de um título executivo ou documento equivalente.

¹⁸⁰ Vide Reis, José Alberto dos, *Processo de...*, volume 2.º, pág. 243.

Depois, a graduação pode – e, geralmente é –, ser afectada por créditos privilegiados ou munidos de uma preferência. De facto, o exequente pode nem chegar a satisfazer o seu crédito atendendo a que os credores concorrentes se tornam preferentes. Para que não fique prejudicado, no menos, pelas despesas que suporte com a venda do bem penhorado, a lei estipula que as *custas saem precipuas do produto da venda*, ou seja, o produto da venda é desde logo, à partida, aplicado nas custas processuais.

Depois, tudo depende da natureza dos ónus reais, dos créditos privilegiados (como sejam alguns créditos do Estado e dos trabalhadores) e preferentes.

Cumpra neste ponto aferir da natureza da decisão de graduação de créditos. A convocação de credores é eminentemente um acto processual. A convocação é feita por citação, sendo certo que na falta de citação o interessado pode vir arguir uma nulidade. A propósito da arguição de nulidade por falta de citação remetemos para a parte inicial deste capítulo. O mesmo se poderá dizer da graduação de créditos?

No acórdão do STA, de 28.03.2012, (processo n.º 0261/12) propugnaram os juizes conselheiros citando demais jurisprudência, o seguinte entendimento: *(...) após a alteração ao regime da reclamação de créditos introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, «os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos (...)*

O douto tribunal responde à questão que se lhes colocou no sentido de aferir a natureza da reclamação pois, de facto, a reclamação é um processo judicial. Faltou aferir da natureza da decisão de graduação de créditos. O que estava em apreciação era a natureza dos prazos para reclamar créditos, pretendia-se saber se o prazo é um prazo processual ou um prazo substantivo, pois contém regras próprias. Concluiu o douto tribunal que não importa saber a quem compete praticar o acto, a *(...) natureza do prazo para reclamar créditos não tem a ver com a competência para apreciar e decidir a reclamação de créditos: um prazo diz-se judicial quando respeita à prática de actos no processo judicial, quando marca o período, estabelecido pela lei ou fixado para o juiz, para a prática de um acto num processo judicial. Ora, não há*

dúvida quanto à natureza judicial do processo de execução fiscal (...). Ficou por resolver a questão.

No acórdão do STA, de 23.02.2012 (processo n.º 059/12), aliás este acórdão é citado no acórdão que acabamos de referir, o douto tribunal fez a seguinte observação (...) *III - Todos os actos inscritos no procedimento processual pelos sujeitos processuais (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) estão submetidos a estritas regras processuais, que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no Código de Processo Civil por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT.*

IV - Só assim não será nos casos em que no procedimento processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária. (...) – este excerto corresponde a parte do sumário (sublinhado nosso).

Do exposto pode verificar-se que a jurisprudência entende ser possível subsistirem procedimentos administrativos enxertados no processo de execução fiscal, pelo que todos os procedimentos que temos vindo a denunciar ao longo deste trabalho encontram-se de certa forma justificados pela jurisprudência, aliás, em devida altura tivemos oportunidade de citar acórdãos onde o entendimento propugnado era precisamente esse.

Contudo, no que diz respeito à decisão de graduação de crédito, na esteira do entendimento que temos propugnado quanto à existência de actos de *execução forçada* da competência do órgão da execução fiscal justificando-se tais actos quando o processo de execução fiscal se assume enquanto tal por via da cobrança coerciva, somos de opinião que a graduação de créditos, à semelhança da penhora, é um acto processual cujos efeitos são possíveis de lesar direitos e interesses legalmente protegidos. Com efeito, a decisão da graduação de créditos é uma consequência do acto de penhora, como tal, deve ser interpretado como tendo a mesma natureza.

A decisão de graduação não é uma decisão jurisdicional, no entanto, decorre de uma atribuição surgida da natureza judicial do processo de execução fiscal. Não sendo uma decisão jurisdicional também não é uma manifestação da auto-tutela da administração. Também não é uma decisão administrativa porque lhe falta o fim que subjaz à actividade administrativa, pois o

órgão da execução fiscal actua numa posição neutra à semelhança do poder jurisdicional, daí dizer-se que é um órgão auxiliar ou colaborador operacional do juiz. Quando o órgão da execução fiscal age na medida em que o executado ou outro interessado demonstra vontade de cumprir voluntariamente com a sua obrigação, ainda que já esteja a decorrer um processo de execução fiscal, é defensável que se diga que ainda não está em movimento a acção executiva que é titulada pelo poder jurisdicional. O mesmo já não acontece quando os actos praticados são eminentemente dotados de força coercitiva, força esta que decorre, no ordenamento jurídico português não de uma auto-tutela mas sim de uma tutela jurisdicional. Ressalvamos, porém, as situações que já tivemos oportunidade de referir, onde parece surgir uma manifestação da auto-tutela administrativa, como seja, a título de exemplo, a situação em que a administração age ao abrigo do disposto no artigo 195.º, do CPPT, em matéria de constituição de garantias especiais.

Relembramos, que o sistema – Administração puro, que vigora aliás no ordenamento jurídico espanhol, se manifesta segundo dois planos: por um lado, manifesta-se na exequibilidade dos seus actos – este primeiro plano cumpre-se no ordenamento português - no segundo plano, a administração leva a cabo a execução dos seus próprios actos sem qualquer intervenção dos tribunais. O disposto no n.º1, do artigo 163.º, da *Ley General Tributaria* descreve bem, em nossa opinião, este segundo plano, *El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidências corresponde únicamente a la Administración tributaria.*

Como dissemos, este segundo plano não se cumpre no ordenamento jurídico português pois pretende-se preservar a tutela jurisdicional da actividade administrativa. No entanto, nada impede, em nossa opinião, que o órgão da execução fiscal possa num primeiro patamar, enquanto órgão auxiliar ou colaborador operacional com o juiz resolver o conflito inerente, por exemplo, o que resulta da graduação de créditos (o que não lhe é estranho, porquanto, a administração também está imbuída de solucionar conflitos em sede administrativa), sendo certo que todas as soluções apontadas pelo órgão da execução fiscal são sujeitas ao controlo jurisdicional, por via da reclamação. Na verdade, como já tivemos oportunidade de o dizer, o controlo jurisdicional de actos de execução *forçada* é um controlo imediato pois o juiz é chamado a dirimir aquela questão. Curiosamente, tudo se desenrola no sentido de o juiz intervir apenas perante um litígio, daí o órgão da execução fiscal assumir a competência de solucionar o conflito de pretensões que deriva da convocação de uma pluralidade de credores e, apenas no caso de os credores entrarem em litígio é que se abre a possibilidade de recorrer contenciosamente. Isto

convoca-nos para a matéria que se relaciona com a definitividade (reclamação necessária) das decisões administrativas.

Para terminar este capítulo resta-nos debruçar sobre a venda (vii) e, por fim, tecer alguns considerados sobre a compensação de dívidas por iniciativa da administração (viii).

2.3.8. DO ACTO DE VENDA

A venda segundo José Alberto dos Reis é uma providência de *expropriação*, porque priva o executado, contra a sua vontade, do direito de propriedade sobre os bens, transmitindo-os ao adquirente.¹⁸¹

A venda é um acto eminentemente processual e judicial de natureza coercitiva, levado a cabo pelo órgão da execução fiscal face às funções que lhe são atribuídas enquanto tal. Estão-lhe atribuídas funções executivas. O paralelismo pode ser dado pela figura do agente de execução.

Com a reforma da acção executiva de 2003, vários foram os objectivos a atingir: reduzir a excessiva jurisdicionalização e rigidez da acção executiva; atribuir aos agentes de execução a iniciativa e a prática dos actos necessários à realização da acção executiva, sem romper com a ligação aos tribunais; libertar o juiz das tarefas processuais que não envolvam uma função jurisdicional; e libertar os funcionários judiciais de tarefas a praticar fora do tribunal.¹⁸²

A partir dessa reforma o sistema português passou a elencar-se em três traves mestras, isto é, a intervenção do juiz tem carácter excepcional, só ocorrendo em situações expressamente previstas na lei, a iniciativa passou a caber ao agente de execução, a quem compete, por regra, efectuar todas as diligências do processo de execução e ainda, desde a reforma de 2008, decidir incidentes no âmbito da acção executiva. Por fim, passou a vigorar em pleno a regra da oficiosidade dos actos processuais competindo ao agente de execução realizar todas as diligências necessárias ao desenvolvimento normal do processo e à realização coerciva do direito do exequente.

¹⁸¹ Vide Reis, José Alberto dos, *Processo de ...*, volume 1.º, pág. 38.

¹⁸² Vide Paiva, Eduardo e Cabrita, Helena, *O processo executivo e o agente de execução (A tramitação da acção executiva face às alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de Novembro)*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 13.

Lidas estas traves mestras notamos semelhanças com o regime que vigora na acção de execução fiscal. De facto, a intervenção do juiz em processo de execução fiscal tem cada vez mais carácter excepcional, em bom rigor, tem apenas intervenção quando se impugnam os actos (contencioso de anulação) administrativos proferidos pelo órgão da execução fiscal ou qualquer outro órgão da administração com competência para o efeito, ou então, tem intervenção quando chamado a dirimir uma questão processual/judicial que não foi dirimida pelo órgão da execução fiscal, ou seja, ainda que o órgão tenha solucionado a questão controvertida – por exemplo, com a graduação de créditos -, a sua decisão não tenha conseguido restabelecer a paz jurídica, característica esta que está especialmente reservada ao acto jurisdicional em última instância.

Qualquer questão controvertida que seja levantada num acto de venda é objecto de apreciação pelo órgão da execução fiscal. De facto, por estarmos dentro de um processo judicial, o pedido de anulação de venda comporta-se, à semelhança do regime anterior em que era feito directamente ao juiz, como se tratando de um incidente processual. Não é de estranhar que caiba ao órgão da execução fiscal decidir de incidentes, porquanto, também o agente de execução o pode fazer.

No acórdão do STA, de 28.03.2012 (processo n.º 0261/12), propugnou-se o seguinte: *(...) o legislador, entre os dois sistemas possíveis para cobrança coerciva de dívidas tributárias – o sistema judicial e o sistema administrativo – optou claramente pelo sistema judicial, atribuindo expressamente essa natureza ao processo de execução fiscal, o qual vai, assim, decorrer sob o controlo de um juiz tributário, a quem compete, ainda que através da via de reclamação no próprio processo pelos interessados, ao abrigo do art. 276.º do CPPT, através da via do incidente inominado (incidentes cuja apreciação cabe ao juiz no âmbito da competência para decidir “incidentes” atribuída pelo art. 151.º do CPPT e arts. 49.º, n.º 1, alínea d), e 49.º-A, n.ºs 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), da oposição, dos embargos ou do pedido de anulação da venda, controlar a legalidade dos actos nele praticados, pertencendo-lhe, por essa via, a competência última do processo.).*

Propugnamos este entendimento apenas com a seguinte ressalva: os incidentes surgem apenas no decorrer da acção de cobrança coerciva do crédito exequendo quanto a actos que sejam dessa natureza, portanto, actos eminentemente processuais, como sejam, a penhora, a venda, a graduação de créditos. Estando em causa a impugnabilidade de decisões administrativas cujos efeitos se reproduzem no processo de execução fiscal, aí a reclamação terá

de ser vista como um meio judicial de impugnação de actos, típico, com a natureza de recurso contencioso, de anulação.

O elemento comum a estas duas vertentes de actos é, na verdade, o facto de a reclamação se apresentar como sendo o único meio de colocar em crise actos cujos efeitos se produzem no processo de execução fiscal. Daí a razão, em nossa opinião, pela qual o legislador ora a denomina como sendo um recurso (de anulação), ora a denomina como sendo uma reclamação (de verificação).

Como já se deve notar, ao longo da análise dos diferentes actos, optamos por indo retirando sucessivas conclusões acerca da questão de fundo e que se relaciona com a natureza dos actos cujos efeitos jurídicos produzem num processo de execução fiscal. Pensamos que a construção do raciocínio com recurso à própria exemplificação dos actos facilitaria esta tarefa envolta em si, assumimos, de uma certa complexidade.

Resta-nos debruçar sobre a compensação de créditos por iniciativa da administração (viii) reservando depois um sub -capítulo para uma breve análise jurisprudencial sobre a (des) necessidade de cumprir com o direito de participação dos destinatários das decisões administrativas a que alude o artigo 60.º, da LGT.

2.3.9. DO ACTO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA DA ADMINISTRAÇÃO

A compensação é uma forma de extinção das obrigações em que, no lugar do cumprimento - *como sub-rogado dele* - o devedor opõe o crédito que tem sobre o credor. Ao mesmo tempo que se exonera da dívida cobrando-se do seu crédito, o compensante realiza o seu crédito liberando-se do seu débito por uma espécie de *acção directa*.¹⁸³

O que se denota do disposto no artigo 89.º, do CPPT é que, se cumpridos todos os pressupostos aí previstos, pode uma das partes ou sujeitos, e referimo-nos à administração, *impor* à outra, o executado, a compensação dos créditos recíprocos. A compensação tem sido objecto de muitos litígios, pois tem sido vista pela administração como um meio extremamente eficaz na cobrança do crédito exequendo. Contudo, a compensação deve obedecer a

¹⁸³ Vide Lima, Pires de e Varela, Antunes, *Código Civil, anotado*, volume II (artigos 762.º a 1250.º), 4ª edição, (revista e actualizada), Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pág. 130.

pressupostos jurídicos. Um desses pressupostos é que a dívida não só deve ser exigível como deve estar consolidada na ordem jurídica, pois já não deverá ser possível discutir-se a legalidade do acto de liquidação. Portanto, a relação substancial do crédito exequendo deve estar resolvida em definitivo ou sem possibilidade de ser impugnada. Repare-se, que a compensação só pode ter lugar quando não esteja pendente qualquer reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução ou, não estando pendente a apreciação de um destes meios processuais, não esteja a decorrer qualquer prazo para a sua apresentação. Acrescente-se que também não pode ser feita compensação estando a decorrer um plano de pagamento em prestações e, repare-se, quando a dívida deva mostrar-se garantida, sinónimo de que o processo de execução fiscal está suspenso.

Estes pressupostos limitam de forma considerável a compensação *unilateral*, imposta pela administração, atendendo à morosidade que subjaz a qualquer processo judicial. Porém, este não é o assunto que nos interessa debater. O que nos interessa é aferir da natureza da compensação por iniciativa da administração. Já supra demos conta da compensação por iniciativa do contribuinte e não tivemos dúvidas em conotar-lhe a natureza de decisão administrativa, porquanto, o contribuinte demonstra vontade de cumprir com a sua obrigação, sendo que, nesse patamar ainda estamos inseridos no âmbito da actividade administrativa.

O mesmo não acontece com a compensação por iniciativa da administração. Pela mesma lógica e raciocínio que temos vindo a adoptar, tratamos este acto de compensação como sendo um acto de natureza coercitiva fazendo, por assim dizer, com que se insira no conjunto de actos e diligências que estão reservadas ao órgão da execução fiscal face à natureza do processo de execução fiscal. Ressalvamos, porém, que no âmbito da compensação se verifica uma componente administrativa pois, além das funções de órgão de execução também lhe estão conferidas atribuições enquanto parte da relação jurídica – veja-se que na compensação existe uma relação recíproca, devedor, credor – e, nessa medida, a administração também age munida de prerrogativas inerentes à actividade administrativa, estando munida das vestes de credora - enquanto exequente – e, devedora, enquanto detentora de uma obrigação de pagamento. Na verdade, o acto de compensação agora em apreciação é compulsivo, uma vez que não depende da concordância do contribuinte, daí aproximar-se de um acto de execução *forçada*. Repare-se que no acto de compensação por iniciativa do contribuinte já se exige o equivalente à declaração de concordância da administração, dependendo de uma decisão desta entidade.

2.4. DO DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DOS INTERESSADOS (na formação das decisões administrativas cujos efeitos se produzem num processo de execução fiscal)

O direito de participação dos destinatários na formação das decisões administrativas que lhes são destinadas, proferidas em procedimentos tributários, é uma consagração do direito constitucionalmente previsto na parte final do n.º5, do artigo 267.º, da Constituição. Visa assegurar uma tutela preventiva contra lesões dos seus direitos ou interesses legítimos, razão pela qual deve ser assegurado o exercício desse direito antes, designadamente, do *“indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições”*. Trata-se, em suma, do direito que assiste aos contribuintes interessados em ser ouvidos num determinado *procedimento tributário*, antes de ser proferida a decisão, com vista a garantir a observância de princípios que regem a actividade procedimental no plano da relação jurídica tributária e que impõem a participação e a transparência procedimental, pilares fundamentais de um Estado de direito.¹⁸⁴

Na senda do entendimento propugnado no acórdão que acabamos de identificar em rodapé, o carácter *urgente* inerente à celeridade do processo de execução fiscal justifica a necessidade de proteger a administração, enquanto parte da relação jurídica processual. Ainda que o artigo 60.º, da LGT não preveja expressamente situações de dispensa do dever de audição prévia no procedimento tributário para os procedimentos em que há, de forma objectiva e revelada pela lei, urgência na prolação da decisão, o douto tribunal apelou ao regime contido no artigo 103.º, n.º1, do CPA, segundo o qual, não há lugar a audiência dos interessados (...) *quando a decisão seja urgente (...)*, por força da aplicação subsidiária desta norma nos termos do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT. Prosseguiu o douto tribunal dizendo que o direito de participação dos destinatários das decisões (...) *não tendo, embora, natureza jusfundamental, releva como princípio estruturante da lei especial sobre o processamento da actividade administrativa e, bem assim, como direito subjectivo procedimental, tendo natureza excepcional as normas que prevêem, em certas situações, o sacrifício desse direito; e, por essa razão, a urgência referida no artigo 103.º do CPA só se justifica nas situações em que o tempo seja determinante do sucesso ou insucesso da decisão a adoptar, em termos tais que se possa*

¹⁸⁴No sentido do acórdão do STA, de 23.02.2012 (processo n.º 059/12).

antever que, sem esse sacrifício, ficará definitiva ou gravemente comprometida a satisfação de uma necessidade pública indeclinável, incompatível com a observância do prazo mínimo legalmente previsto para o exercício do direito do interessado a ser ouvido no procedimento.

Vindo depois a concluir que face aos interesses que colidem, ou seja, a participação dos destinatários nas decisões que os afectem, por um lado e a eficácia na cobrança do crédito, por outro, a solução relaciona-se com o facto de o executado estar obrigado, neste tipo de procedimentos a um dever acrescido na elaboração do seu pedido, veja-se por exemplo, que no pedido de dispensa de garantia, *O pedido a dirigir ao órgão da execução fiscal deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária*, nos termos do disposto no artigo 170.º, n.º3, do CPPT.

Portanto, estando incumbido do dever de fazer a subsunção dos factos que alega ao direito aplicável, fazer a sua interpretação das normas que são chamadas a justificar a decisão e dar logo o seu contributo para que seja proferida uma decisão materialmente justa, tanto no que toca aos pressupostos de facto como aos pressupostos de direito do acto a proferir, não há que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão, não há que renovar ou duplicar essa audição.

Ou seja, o órgão da execução fiscal limita-se a verificar os pressupostos legalmente previstos e a proferir uma decisão no sentido do deferimento ou indeferimento do pedido. E se olharmos para o disposto no n.º 3, do artigo 60.º, da LGT, segundo a qual *“tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado”*, vemos que o entendimento do douto tribunal não está destituído de fundamento.¹⁸⁵

Pelo exposto, retiramos a seguinte conclusão, por um lado, que o direito de participação não é pressuposto essencial à decisão cujos efeitos se produzam num processo de execução fiscal face à natureza intrínseca que lhe subjaz e, por outro, que não obstante não existir lugar ao direito de participação tal facto não é sinónimo de que não estamos perante procedimentos administrativo, uma vez que o próprio artigo 60.º, da LGT, prevê excepções na aplicabilidade desta formali

¹⁸⁵ Em sentido oposto, ou seja, no sentido de ser exigível a audição prévia quando perante um acto administrativo proferido em processo de execução fiscal, vide acórdão do STA, de 02.02.2011 (processo n.º 08/11).

APONTAMENTO CONCLUSIVO

A parte do estudo que terminamos congrega em si um conjunto de questões de fundo que nos propusemos a analisar. Com efeito, a análise da natureza dos actos em conexão com a natureza do processo de execução fiscal revelou-se de acentuada dificuldade. As questões jurídicas que mais nos fizeram retrair na análise relacionaram-se com a natureza dos actos de execução *forçada* e não propriamente com os actos/decisões de natureza administrativa. De entre os actos de execução *forçada*, em rigor, tornou-se complexa a ideia de que o sistema português está em evolução para um sistema – Administração puro, em sentido impróprio (em face da constante ressalva que fizemos à reserva da tutela jurisdicional, em última *ratio*). Não obstante, do exposto permite-nos concluir que existe uma tendência evolutiva para que o processo de execução fiscal se oriente no sentido de um procedimento administrativo, veja-se o reparo que fizemos ao facto de o legislador ter passado a denominá-lo, no âmbito da reforma administrativa (*simplex*) de procedimento electrónico de execução.

Porém, é com base na premissa que convocamos no início deste estudo, segundo a qual, a actividade administrativa se revê na vontade do devedor em cumprir com a sua obrigação, que entendemos justificar o prolongamento da actividade administrativa ainda depois de instaurado o processo de execução fiscal.

Por outro lado, e avançando no discurso, o unilateralismo e a potestatividade que se revêem nos actos de natureza coercitiva não são estranhos à administração. Mas, em face do regime actual proposto pelo legislador, assumimos a existência de uma actividade eminentemente processual, em que o órgão da execução fiscal assume a qualidade de órgão instrumental do juiz. Essa actividade só podia detectar-se em actos tais como a penhora e a venda.

Na verdade, toda esta incorporação de actos de diferente natureza em processo de execução fiscal apenas se compadece pelas características híbridas da Reclamação. Tal como está concebida, a reclamação permite, em regra, um controlo imediato dos actos lesivos, sejam estes decorrentes da actividade administrativa, sejam do órgão que auxilia o juiz. Esta qualidade faz com que este meio processual se assumia, com toda a sua integridade, como sendo um meio que protege, de modo inelutável, a tutela jurisdicional plena e efectiva. Seja por que tem qualidades próprias de um processo cautelar pela protecção do efeito útil das decisões seja

porque conhece, de imediato, a questão controvertida principal. Estas características incutem-lhe uma acentuada componente de protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos destinatários das decisões/actos proferidos em processo de execução fiscal.

De seguida, vamos entrar numa fase mais concisa do nosso estudo incidindo a nossa atenção na interpretação das normas previstas nos artigos 276.º a 278.º, do CPPT.

PARTE III.

DIMENSÃO FORMAL DO MEIO PROCESSUAL JUDICIAL DE RECLAMAÇÃO

CAPÍTULO I.

DO DIREITO POSITIVO

1. DA NATUREZA DOS PRAZOS E TEMPESTIVIDADE DA RECLAMAÇÃO

O prazo para apresentação da reclamação é de 10 dias em face do disposto no n.º1. do artigo 277.º, do CPPT, contando-se este prazo a partir da data da notificação da decisão controvertida.

Os n.º2 e 3, do artigo 277.º prevêm prazos distintos. Com efeito, esses prazos determinam o lapso temporal em que o órgão da execução fiscal pode agir em face da faculdade que lhe é conferida no sentido de poder revogar o acto reclamado. O n.º2 prevê o prazo de dez dias e o n.º3 determina um prazo mais longo, de trinta dias, porquanto a revogação é apreciada por entidade diversa do órgão da execução fiscal.¹⁸⁶ Justifica-se um prazo mais longo para as

¹⁸⁶ A jurisprudência no seguimento da doutrina de Jorge Lopes de Sousa tinha considerado que o prazo da reclamação poderia ser de 10 ou 30 dias consoante se tratasse de decisão do órgão da execução fiscal ou de outra entidade da administração tributária. Vide Acórdãos do STA de 22/10/2008 e 19/01/2001, processos, 0762/208 e 0991/10, respectivamente. Vide também Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 5ª edição, vol.II, páginas 661 e 662. Ver, porém, o Acórdão do STA de 15/07/2009, processo 0608/09, no qual se assume que o prazo de 30 dias referido no n.º3 do artigo 277.º, passamos a citar, (...) *tem a ver, não com o prazo da reclamação, mas*

situações enquadráveis no n.º3, devido à necessidade de o órgão da execução fiscal (onde o processo corre os seus termos), em termos práticos, remeter os autos à entidade que praticou o acto para se pronunciar face ao poder de revogar a decisão. O poder revogatório cumpre com uma premissa emergente do direito administrativo, pois a entidade que praticou o acto pode reapreciá-lo em face da argumentação apresentada pelo sujeito reclamante.

Quanto à natureza do prazo previsto no n.º1 do artigo 277.º do CPPT cumpre dizer que estamos perante um prazo de natureza processual, ou melhor dizendo, de natureza adjectiva, o que implica que em matéria de contagem do prazo para reclamar se tenha de aplicar as regras de contagem previstas no artigo 144.º, do CPC. Com efeito, não estamos perante um prazo de natureza substantiva (as regras estão contidas no artigo 279.º do Código Civil), pois, em regra, os prazos de natureza substantiva aplicam-se *fora* do processo judicial, portanto, em situações nas quais os Tribunais ainda não intervieram. Por seu lado, os prazos adjectivos são prazos processuais em sentido restrito, ou seja, são aqueles que dizem respeito à prática de actos durante um processo já em curso. Estipulam um limite temporal para actuar *dentro* do processo. Em matéria de oposição à execução fiscal, segundo jurisprudência pacífica e dominante, a contagem dos prazos, por se tratar de um processo de natureza judicial, é feita segundo as regras do Código do Processo Civil (CPC), em face do disposto no artigo 20.º, n.º2, do CPPT.¹⁸⁷ Assim também o diz Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, no CPT comentado e anotado, (...) *Conquanto a oposição apresente a fisionomia duma acção, instaurada pela apresentação duma petição inicial, a verdade é que ela funciona como contestação. O seu fim é impugnar a própria execução fiscal, daí o nome oposição (...).*¹⁸⁸ Aliás, em conformidade com o disposto no artigo 103.º, n.º1, da LGT o qual confere ao processo de execução fiscal natureza judicial, *O Processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.* Com

antes com o prazo de revogação do acto reclamado, quando o seu autor for entidade diversa do órgão da execução fiscal. No mesmo sentido ver acórdão de 16-05-2012, proc. 0473/12.

Jorge Lopes de Sousa na mais recente edição do Código de Procedimento e de Processo Tributário (6ª edição, pág. 285/286) assume uma posição diferente, cfr. nota 1 ao artigo 277.º, pág. 286, onde pode ler-se, *Corrige-se aqui um lapso evidente da 4.ª edição anterior, em que se afirmava, sem qualquer fundamento, que nos casos em que o acto impugnado não foi praticado pelo órgão da execução fiscal, o prazo de apresentação da reclamação seria de 30 dias, previsto no n.º 3 deste art. 277.º e não o de 10 dias, indicado no n.º 2.*

¹⁸⁷ Vide, entre outros, acórdãos do STA, de 05.02.2002 (processo n.º 544/02), e do TCA Sul, de 15.10.2002 (processo n.º 7124/02), de 06.05.2003 (processo n.º 174/03), de 27.01.2004 (processo n.º 1053/03), de 06.03.2007 (processo n.º 1623/07).

¹⁸⁸ Vide Sousa, Alfredo José de e Paixão, José da Silva, *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 1998, pág. 603.

garantia de reclamação para o juiz da execução fiscal dos (...) *actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior*, conforme o disposto no n.º 2.

Posto isto, estando conferida a natureza judicial do processo de execução fiscal, significa que já estamos dentro de um processo judicial e, como tal, todos os prazos se contam nos termos do artigo 20.º, n.º2, do CPPT? Sabendo-se à partida que a instauração é feita por um órgão administrativo e numa fase em que ainda não foi *chamado* a intervir o poder jurisdicional e, como dissemos, se assiste a uma forte componente de actividade administrativa. De facto, pretende-se saber se o n.º 2, do artigo 20.º, do CPPT quando se refere a actos no processo judicial – se refere à prática de todos os actos no processo de execução fiscal – ou, se apenas se refere aos actos praticáveis após a apresentação de um meio processual judicial, como por exemplo, a oposição à execução fiscal. Nesta situação, ou seja, quanto a todos os actos praticáveis após a instauração de um meio processual judicial, não se suscitam quaisquer dúvidas, pois quando se dá o impulso processual judicial pela apresentação da oposição à execução fiscal entra-se inelutavelmente em sede de processo judicial. Já no primeiro caso, implicaria que ainda antes do impulso processual conferido pela oposição à execução fiscal todos os prazos aplicáveis em processo de execução fiscal seriam de natureza adjectiva, atendendo à natureza intrínseca do processo de execução fiscal.

Com efeito, abstraindo-nos da natureza do processo de execução fiscal estaríamos numa situação semelhante à impugnação de um acto administrativo, por exemplo, de um acto de liquidação e, como tal, a contagem do prazo para o impulso processual contar-se-ia nos termos do artigo 20.º, n.º1, do CPPT, *Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil*. Ou seja, os prazos a que esta norma se refere são prazos substantivos pois, no momento do impulso, ainda não se está *dentro* de um processo judicial. Porém a questão torna-se mais complexa quando o acto, sendo administrativo, foi praticado e está inserido num processo de natureza judicial como o é o processo de execução fiscal. Assim, pretende-se saber se o disposto no artigo 20.º, n.º2, do CPPT se aplica *ab initio*, portanto, logo que seja instaurado o processo de execução fiscal ou, se só se aplica quando estejamos perante a apresentação de uma oposição à execução fiscal ou de reclamação. Em legislação anterior, verificamos que no Código do Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) não estava prevista uma norma semelhante ao artigo 20.º do CPPT. Neste diploma previa-se a aplicação subsidiária pela ordem indicada no seu artigo 1.º, dos seguintes diplomas: i) *A*

organização dos serviços de justiça fiscal e a da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos; ii) As leis tributárias que melhor se coadunam com a relação fiscal controvertida; e, iii) As normas do processo civil ou, quanto ao processo de transgressão, as de processo penal. Donde se conclui que à contagem de prazos, por falta de previsão legal aplicavam-se os preceitos normativos contidos em normas processuais civis.

Já na vigência do CPT (Código de Processo Tributário), foi então criado um preceito normativo novo relativo a esta matéria, no capítulo III, *Do processo tributário, secção III, Dos prazos, artigo 49.º (Contagem dos Prazos)*, com a seguinte redacção: *1. Os prazos, no processo administrativo tributário ou no processo gracioso tributário, contam-se de acordo com as regras do artigo 279.º do Código Civil, salvo disposição especial. 2. Aos prazos para dedução de impugnação judicial e da interposição de recurso das decisões de aplicação das coimas aplica-se o disposto no n.º 1.3. Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil.*

Actualmente, e no âmbito já do CPPT, a redacção inicial da norma relativa à contagem dos prazos, o já referido artigo 20.º do CPPT, sofreu alterações legislativas sendo esta a sua redacção actual, *1- Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil. 2- Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código do Processo Civil.* Nos termos do n.º1 verifica-se a previsão de um prazo de natureza substantiva, nos termos do n.º2 um prazo de natureza adjectiva. O n.º1 aplica-se aos procedimentos, bem como, ao impulso processual derivado da apresentação de uma impugnação judicial, o n.º2 refere-se nitidamente ao processo judicial. Entende-se por procedimento toda a sucessão de actos tendentes à formação de uma decisão e respectiva integração de efeitos, a proferir por um órgão administrativo de aplicação da norma ao caso concreto e, por processo toda a sucessão de actos tendentes à plenitude da tutela jurisdicional, ou seja, sucessão de actos de natureza judicial para resolução de um litígio. Vejamos então, qual a natureza do prazo para a apresentação de uma reclamação do acto proferido em processo de execução fiscal e para impulso de uma oposição à execução fiscal, bem como a natureza dos prazos aplicáveis em processo de execução fiscal.

Socorrendo-nos, mais uma vez, da jurisprudência do STA, temos presente o seguinte entendimento proferido no aresto de 08.06.2005 (processo n.º 0371/05), onde a questão controvertida incidia em saber se o prazo para oposição à execução fiscal era um prazo adjectivo face ao disposto no artigo 20.º, n.º2 do CPPT e aí, se seria de aplicar a dilação prevista no artigo

145.º, n.º5 do CPC (que consagra uma espécie de prazo dilatório de três dias mediante o pagamento de uma multa). Se bem que, a questão central do acórdão situava-se no facto do Juiz do TAF não ter aplicado o disposto em tal artigo 145.º, n.º5 do CPC, o tribunal considerou que o prazo é judicial, uma vez que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, conforme artigo 103.º, n.º1 da LGT. No acórdão do STA, de 07.07.1992 que se pronunciou sobre o mesmo assunto, mas quando ainda vigorava o CPT (portanto, em função da redacção do artigo 49.º, do CPT), a causa de pedir relacionou-se com o facto de em instância inferior ter-se decidido rejeitar liminarmente a oposição, atenta a natureza substantiva do prazo para interpor a oposição à execução fiscal, ou seja, por aplicação das regras de contagem contidas no artigo 279.º do CC. No entanto, em recurso jurisdicional, em face da divergência entre os dois tipos de prazos foi proferido o seguinte entendimento, (...) *a oposição à execução, não tendo o seu desenvolvimento através de qualquer dos processos rigorosamente mencionados no n.º1, nem encontrando a sua identificação entre os meios processuais taxativamente enunciados no n.º2, cai necessariamente no âmbito da previsão do n.º3, onde vêm contemplados os actos no processo judicial.* Acrescentando que (...) *de resto, bem se mostra ajustado à natureza processual do prazo para a prática de actos no processo judicial, ou seja, e no caso, para a dedução da oposição, na medida em que esta, pressupondo a pendência de uma execução – de cujos autos, aliás constitui mero apenso -, tem uma função subordinada, como que de resposta à iniciativa do autor exequente, em termos de contestação da petição deste na lide executiva (...).*

Acontece que, em face do que temos vindo a dizer, a cobrança das obrigações tributárias assumem uma forte componente de actividade administrativa, em razão da voluntariedade no seu cumprimento por parte do executado ou terceiro. Em termos residuais, o processo de execução fiscal assume uma actividade eminentemente processual, em razão da necessidade de o órgão da execução fiscal recorrer a meios coercitivos para executar o seu direito de crédito.

Da concatenação das evidências que acabamos de referir com as posições assumidas pelo STA, julgamos que a resposta a dar à questão relacionada com a natureza dos prazos para interposição de uma oposição à execução fiscal ou de uma reclamação, é a de que se trata de um prazo adjectivo. Porém, no que diz respeito aos actos inseridos na actividade administrativa do órgão da execução fiscal adoptamos uma posição distinta, ou seja, a natureza dos prazos a aplicar aos actos proferidos no âmbito desta actividade são prazos de natureza substantiva. Concluimos, pois, propugnando no sentido de que os prazos que respeitem a impulsos

processuais, como sejam, prazos para interpor reclamação do acto ou oposição à execução fiscal, ao que acresce por exemplo, os embargos de terceiro, são prazos adjectivos, uma vez que, devemos atender à natureza judicial do processo de execução fiscal.¹⁸⁹ Por fim, para actos de natureza administrativa, como por exemplo, o prazo para pedido de pagamento em prestações, já propugnamos no sentido de o prazo ser a natureza substantiva.

Posto isto, cumpre ainda dizer que em face do disposto na parte final do n.º1 do referido artigo 144.º, do CPC, *(...) salvo se (...) se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes*, se estabelece uma derrogação das regras contidas nessa norma quando os actos a praticar se insiram num processo urgente. Da conjugação desta norma com a prevista no n.º5 do artigo 278.º, do CPPT, parece resultar que é de aplicar as regras de contagem dos prazos previstas no artigo 144.º do CPC aos processos de reclamação prevista no artigo 276.º, do CPPT. Porém, notamos algumas reservas. Com efeito, a urgência do processo de reclamação não é regra. Apenas se assume urgente quando se fundamente e se queira proteger o executado da eminência de em prejuízo que lhe seria irreparável. Note-se que o n.º1 do artigo 278.º prevê, em regra, o conhecimento a final da reclamação, depois de realizadas a penhora e a venda. Como tal, há-se ser em momento posterior ao do recebimento da petição inicial que o órgão da execução fiscal ou o tribunal, se for esse o caso, vai aferir se a reclamação assume a natureza de processo urgente em face da subida imediata dos autos ou se, subindo apenas a final, se trata de um processo sem natureza urgente. Assim, só depois de recebida a petição inicial é que se estaria em posição de aferir a natureza urgente ou não do processo de reclamação. E apenas a partir daqui seriam de aplicar as regras que determinam a tramitação dos processos urgentes.¹⁹⁰

Porém, julgamos que este entendimento seria reflector de alguma insegurança jurídica. Com efeito, a atribuição da natureza urgente ao processo de reclamação depende do preenchimento de determinados requisitos, como sejam a eminência de um prejuízo irreparável. Como tal, a petição inicial é objecto de um juízo de valoração quanto à sua urgência. Assim, o

¹⁸⁹ Vide, entre outros, acórdãos do STA, de 22.10.2008, (processo n.º 0762/08), de 28.02.2007, (processo n.º062/07).

¹⁹⁰ Seguindo o aresto do STA, de 06.04.2011, (processo n.º 0258/11), *(...) Na verdade, a norma relativa à urgência consta da "tramitação", conforme ao artigo 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Se a norma relativa à urgência incluisse a própria propositura da reclamação, deveria constar logo do início da respectiva secção XI do mesmo Código de Procedimento e de Processo Tributário. (...) Se o legislador tipificou os prazos de apresentação da reclamação é porque queria estes, e não outros resultantes da aplicação das regras de tramitação dos processos urgentes. Pelo que "as regras dos processos urgentes", como a da redução do prazo e da não suspensão deste durante as férias judiciais, não lhes serão aplicáveis.*

reclamante ainda que invoque a existência de prejuízo irreparável pode ser confrontado com uma decisão contrária, ou seja, de que não existe efectivamente a eminência de um prejuízo irreparável e, como tal, o processo tem subida a final e não assume a natureza de processo urgente. Só não será assim se propugnarmos no sentido de que, para esse efeito, seria indiferente que a reclamação suba imediatamente ou suba a final, pois estaria sempre dotada de natureza urgente. Assim, independentemente dessa circunstância, sabendo o reclamante que à partida está sempre perante um prazo de natureza urgente em virtude do qual o prazo para interpor a reclamação não se suspende nas férias judiciais (como se infere do disposto no artigo 144.º, do CPC) a insegurança jurídica que supra referimos ficaria reduzida, senão eliminada. Parece ser esta a posição assumida pela jurisprudência. No acórdão do STA, de 29.06.2004 (processo n.º 00178/04), que se debruçou expressamente sobre o carácter urgente da reclamação, entenderam conferir a natureza urgente à reclamação qualquer que seja o seu fundamento. Logo, concluiu aquele tribunal (...) *a presente reclamação e os respectivos recursos correm termos durante as férias judiciais e a sua apreciação tem prioridade sobre quaisquer processos não urgentes (vide o artigo 144.º, n.º 1, "in fine" do Código de Processo Civil, aplicável "ex vi" do artigo 20.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário)*. Reservamos considerações adicionais a propósito da interpretação a conferir ao disposto no artigo 278.º, n.º 5, (sendo esta a norma que prevê a regra quanto à prioridade na apreciação da reclamação), para a fase final deste trabalho pois destinamos um apartado aos processos de natureza urgente.

Por fim, resta dizer em matéria de prazos que o prazo previsto no n.º 1 do artigo 277.º é um prazo peremptório o que significa que após o seu decurso se extingue o direito de reclamar.¹⁹¹ Contudo, os actos meramente confirmativos - por se limitarem a reiterar uma decisão anteriormente tomada, sem nada acrescentar ao seu conteúdo e sem que entretanto tenha ocorrido alteração dos pressupostos de facto e de direito, verificando-se ainda identidade de sujeitos, de objecto e dos respectivos fundamentos - não são susceptíveis de reclamação autónoma, o que significa que o prazo para reclamar conta-se da data da notificação do acto confirmado.¹⁹²

¹⁹¹ Cfr. com o artigo 145.º, n.ºs 1 e 3, do CPC, por remissão do artigo 20.º, n.º 2, do CPPT.

¹⁹² A apresentação por parte do executado de requerimento que sustente opinião divergente de decisão anterior não tem a virtualidade de interromper ou suspender o prazo para reclamar, ainda que, apresente nova argumentação de facto e de direito, vide o acórdão do TCA Sul, de 27.04.2006 (processo n.º 01344/06).

Decorrido o prazo peremptório, perante a intempestividade da reclamação, o tribunal fica impossibilitado de conhecer o mérito das pretensões deduzidas determinando, desde logo, a não pronúncia nas questões de mérito que tenham sido suscitadas na petição inicial nem tão pouco as de conhecimento oficioso, uma vez que a lide não chega, sequer, a ter início.¹⁹³

1.1. DA COMPETÊNCIA

Compete ao órgão da execução fiscal prosseguir com os termos do processo de execução fiscal, não lhe competindo, porém, a prática de actos jurisdicionais, pois estão especialmente reservados aos tribunais.¹⁹⁴ Como dissemos, o processo de execução fiscal assume natureza judicial face ao preceituado no artigo 103.º, n.º1, da LGT, porém é um órgão administrativo quem detém uma actuação preponderante no processo execução fiscal.¹⁹⁵

Está reservado ao juiz a prática de actos de natureza jurisdicional, tais como, proferir decisões sobre incidentes, em oposição à execução fiscal, bem como decidir em matéria de impugnações dos demais actos praticados pelo órgão da execução fiscal.¹⁹⁶ São jurisdicionais os actos praticados de acordo com critérios de juridicidade (não de oportunidade ou conveniência) com o objectivo de resolver uma “questão jurídica” resultado de um conflito de pretensões ou controvérsia sobre a violação ou não da paz jurídica, com o fim de obtenção da paz jurídica¹⁹⁷. Ou seja, cabe ao poder jurisdicional solucionar um conflito de interesses antagónicos entre a Administração Tributária, v. g. órgão da execução fiscal, e o executado ou terceiro titular do interesse legalmente protegido.¹⁹⁸

¹⁹³ Vide os acórdãos de 21.05.2008, 03.12.2008, 11.02.2009 e 25.03.2009, nos processos n.ºs 293/08, 803/08 802/08 e 0196/09, respectivamente.

¹⁹⁴ Cfr. com artigo 202.º, n.º1, da Constituição.

¹⁹⁵ São “actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução fiscal”.

¹⁹⁶ Cfr. com os artigos 151.º, n.º1 e 279.º, n.º1, alínea b), ambos do CPPT. Com efeito, na alínea b) do n.º1 do artigo 279.º, do CPPT encontram-se enumerados diversos recursos jurisdicionais, tais como, (...) *decisões sobre incidentes, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, verificação e graduação definitiva de créditos, anulação da venda e recursos dos demais actos praticados pelo órgão da execução fiscal*. As decisões de verificação e graduação definitiva de créditos, anulação de venda e demais recursos são proferidas em reclamação dos actos praticados em execução fiscal, atento o disposto nos artigos 245.º, n.º 3, 257.º, n.º7 e 276.º, todos do CPPT.

¹⁹⁷ Vide Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições ...*, pág. 41.

¹⁹⁸ Vide acórdão do STA, de 11.05.2005, (processo n.º 0456/05), no qual, o requerimento de anulação da venda a que se refere o artigo 257.º é tratado como incidente processual não obstante não estar consagrado no artigo 166º. Segundo este acórdão não compete ao órgão da execução fiscal decidir sobre tal requerimento, nem tão pouco a sua decisão é passível de ser reclamada nos termos do artigo 276.º, passamos a citar (...)

Em termos territoriais, considera-se competente a Administração Tributária. De resto, a competência desdobra-se em competência por designação (mediante despacho do dirigente máximo do serviço) e, na falta de designação, atende-se à sede do devedor, à situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal, caso em que se atende ao local da área onde tiver corrido o processo de aplicação da coima.¹⁹⁹ Note-se que deixou de vigorar a atribuição, por regra, de competências tendo por referência uma circunscrição territorial passando a vigorar a atribuição de competências segundo um critério funcional e orgânico, porquanto é o dirigente máximo que designa o órgão da execução fiscal competente. Julgamos que esta alteração se deve ao facto do processo de execução fiscal estar em fase de transição da versão papel para a virtual.

1.2. DA LEGITIMIDADE ACTIVA E PASSIVA

A legitimidade em execução fiscal assemelhando-se a qualquer outra relação jurídica dispõe de um lado activo, no caso o exequente e de um lado passivo como sejam o executado e qualquer outro interessado.²⁰⁰

No que respeita à legitimidade activa prevê o artigo 152.º, n.º1 que é o órgão da execução fiscal a quem compete a instauração e os actos de execução²⁰¹. As dívidas passíveis de

O requerimento de anulação da venda devia, após junção ao processo executivo, ter sido apresentado ao juiz, para decisão do incidente, porquanto, de entre os actos de natureza jurisdicional figura a decisão sobre o pedido de anulação da venda. Contudo, segundo a redacção actual do artigo 257.º do CPPT, já não faz sentido tratar o pedido de anulação como sendo um incidente, em primeiro lugar porque a apreciação e decisão do pedido de anulação de venda compete agora ao órgão periférico regional, sendo certo que da sua decisão cabe reclamação para o juiz. Este é um dos exemplos em que se verifica a (des) jurisdicionalização do processo de execução fiscal a par, por exemplo, da verificação e graduação de créditos. A apreciação destes dois actos estava inicialmente reservada ao juiz, sendo certo que passaram, agora, a ser da competência ao órgão da execução fiscal. Das respectivas decisões cabe, naturalmente, reclamação em face da reserva jurisdicional e tutela judicial efectiva.

¹⁹⁹ Cfr. com o artigo 150.º, n.º3, do CPPT.

²⁰⁰ No que se refere à legitimidade elevada a pressuposto processual para obtenção de uma decisão de mérito, Lebre de Freitas in *Código de Processo Civil anotado*, vol. I, Coimbra Editora, 1999 (nota 2 ao artigo 26º, pág. 51) salienta que, *Constituindo o processo uma sequência de actos dirigida à obtenção da decisão de mérito, a legitimidade, como uma das condições necessárias ao proferimento dessa decisão, isto é, como pressuposto processual (geral), exprime a relação entre a parte no processo e o objecto deste (a pretensão ou pedido) e, portanto, a posição que a parte deve ter para que possa ocupar-se do pedido, deduzindo-o ou contradizendo-o. Tal como no campo do direito material, há que aferir, em regra, pela titularidade dos interesses em jogo (no processo), isto é, como dizem os n.ºs 1 e 2, pelo interesse directo (e não indirecto ou derivado) em demandar, exprimido pela vantagem jurídica que resultará para o autor da procedência da acção, e pelo interesse directo em contradizer, exprimido pela desvantagem jurídica que resultará para o réu da sua perda (ou, considerado o caso julgado material formado pela absolvição do pedido, pela vantagem jurídica que dela resultará para o réu).*

ser cobradas em processo de execução fiscal são: i) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extra fiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais, ii) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns, iii) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias, iv) outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo e, por fim, v) reembolsos e reposições²⁰².

A legitimidade activa abre-se também a outros órgão da administração tributária como sejam o órgão periférico regional e o dirigente máximo do serviço.²⁰³ Resta dizer que a legitimidade para intervir em representação da administração tributária cabe ao Representante da Fazenda Pública²⁰⁴, em fase judicial, onde estão, naturalmente, contidos os processos de reclamação dos actos praticados pelo órgão da execução fiscal.

Quanto à legitimidade passiva, da articulação do artigo 103.º, da LGT com os artigos 9.º e 152.º e seguintes, do CPPT, retém-se um conceito amplo de legitimidade²⁰⁵ para apresentar reclamação do artigo 276º pois é legítimo quer o executado quer terceiro titular de um interesse legalmente protegido.²⁰⁶

Note-se que subsistem, por um lado, os detentores de posições jurídicas subjectivas e, por outro, os titulares de interesses legalmente protegidos. Enquanto no primeiro caso, se protegem direitos subjectivos, no segundo caso, confere-se uma protecção indirecta ou reflexa, não se englobando as simples expectativas. De facto, se olharmos para a Constituição podemos

²⁰¹ Cfr. com o artigo 150.º, n.º2, do CPPT. Vide Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições...*, pág. 268 da 2ª edição, o autor designa como sendo uma *legitimidade por inerência* (itálico do autor).

²⁰² Cfr. alíneas a), b), c) do n.º1 e alíneas a) e b) do n.º2, do artigo 148.º, do CPPT.

²⁰³ Note-se que a competência para decidir o pedido de dispensa de garantia quando o valor da dívida for superior a 500 unidades de conta é do órgão periférico regional, nos termos do artigo 170.º, n.º 5, do CPPT.

²⁰⁴ Cfr. com os artigos 9.º, n.º4 e 15.º, ambos do CPPT e artigo 53.º, do ETAF.

²⁰⁵ Vide acórdão do STA, de 2010/07/07, (processo n.º 0532/10), onde se legitima a intervenção processual do Município de Santo Tirso com base na eventual responsabilização pessoal deste enquanto titular do crédito nos termos do artigo 22º, n.º1, alínea b) do CPPT, passamos a citar, (...) *não podemos concluir pela manifesta desnecessidade, por parte do reclamante, de recorrer à presente tutela judicial, assentando o seu interesse em agir precisamente na circunstância de ele poder obter algum benefício com o provimento da reclamação, na perspectiva dos direitos que pretendeu defender (...)*

²⁰⁶ Vide artigo 268.º, n.º4 da CRP, artigo 95.º, n.º1 e n.º2, al. j) e 103.º, n.º2, ambos da LGT.

verificar que face ao disposto no artigo 268.º, n.º4, da Constituição, a tutela jurisdicional efectiva incide não só sobre direitos como também interesses legalmente protegidos.

A legitimidade está sujeita a vicissitudes. Com efeito, é possível que ocorra uma modificação dos sujeitos da relação jurídica. Uma das figuras jurídicas que pode estar na base de uma modificação do sujeito activo é a sub-rogação. A sub-rogação consiste na faculdade de um terceiro cumprir com a obrigação de pagamento da quantia exequenda assumindo, por via disso, na relação jurídica, o lugar que cabia à administração tributária. O crédito do sub-rogado obtém as mesmas garantias, pessoais e reais, que tinha o crédito da administração tributária e mantém-se em cobrança no processo de execução fiscal. Como tal, a sub-rogação constitui um facto modificativo da relação jurídica no seguinte sentido: o sujeito que ocupava a posição do lado activo deixa de a ocupar para passar a ser ocupada por um terceiro o qual, em face disso, deixa de ser terceiro e passa a ser sujeito (activo). Mantém-se no entanto todos os pressupostos objectivos e subjectivos que estiveram na base da relação jurídica, isto é, o facto constitutivo da obrigação mantém-se intacto, pois se assim não fosse colocaria em causa o nascimento da relação jurídica.²⁰⁷

²⁰⁷ Vide o acórdão do STA, de 18.11.2009 (processo n.º 0947/09). Salienta-se neste Acórdão que, não obstante a parte cuja sub-rogação foi autorizada seja detentora de legitimidade para deduzir reclamação (...) *passando a ter a iniciativa processual e passando a ser ele e não já o Representante da Fazenda Pública a exercer, na fase judicial, os poderes que as leis processuais conferem a estes (...)* a executada tem legitimidade para intervir no processo de reclamação até porque mantém a sua posição processual na execução fiscal. Acrescentam que, a procedência ou a improcedência da reclamação deduzida pela exequente sub-rogada afecta a esfera jurídica da executada se a verificação dos requisitos da sub-rogação (previstos no artigo 91.º do CPPT) for por esta questionada.

CAPÍTULO II.

DO REGIME DA REVOGAÇÃO DE ACTOS PROFERIDOS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. APRESENTAÇÃO

Depois de uma breve incursão a aspectos eminentemente formais da reclamação, como são os que se relacionam com a legitimidade, competência e tempestividade da reclamação, cumpre agora incidir a presente análise no poder conferido ao órgão da execução de rever as suas decisões antes de as ver submetidas ao controlo jurisdicional. Esse poder consiste na possibilidade de o órgão da execução fiscal decidir pela revogação dos actos por si anteriormente praticados, poder esse que se mostra estatuído no artigo 277.º, n.º2 e 3, do CPPT, (...) *2- A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal, que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado. 3- Caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior é de 30 dias.*

Com uma simples leitura deste preceito normativo notamos, desde logo, que a revogação de actos praticados pelo órgão da execução é apenas possível dentro de determinado limite temporal e que se apresenta como uma faculdade. Na verdade, não se infere da redacção

do artigo 277.º, n.º2, a obrigatoriedade do órgão da execução fiscal se pronunciar a esse respeito. Como tal, sugerimos caracterizar aquela previsão como sendo uma faculdade deste órgão na perspectiva de poder rever a sua decisão.

Outro ponto que se pretende analisar relaciona-se com as diferenças de regime entre uma decisão revogatória que incida sobre um acto onde foram apreciadas questões de mérito ou oportunidade e sobre um acto revogatório que incida sobre uma decisão onde foi apreciada a legalidade da actuação da administração.²⁰⁸ No primeiro caso referimo-nos à revogação *abrogatória* ou *extintiva*, considerada como sendo uma *revogação propriamente dita* ou em sentido estrito. No segundo caso, referimo-nos à revogação *anulatória*.²⁰⁹

O regime da revogação presente no artigo 277.º parece, à partida, prever a oficiosidade da revogação. Ademais, o regime de revogação dos actos está minimamente estatuído nesta norma, contendo pelo menos a estatuição de uma limitação temporal e a competência. Na senda do que se acaba de dizer, procuraremos analisar nos parágrafos seguintes o regime jurídico de revogabilidade dos actos praticados em processo de execução fiscal, não deixando, contudo, de previamente fazer uma breve incursão no regime geral da revogabilidade dos actos administrativos como forma de enquadrar o regime estatuído naquelas normas na teoria geral do direito administrativo.

Como tal, distinguimos, desde logo, a decisão de revogação de natureza administrativa com o poder de revisão de sentenças por parte dos órgãos jurisdicionais.²¹⁰ Com efeito, encontra-se previsto no âmbito dos recursos jurisdicionais o meio processual de recurso de revisão (extraordinário), o qual é interposto sobre decisões já transitadas em julgado (sentenças, despachos e acórdãos). Este recurso visa suscitar vício ou anomalia processual de especial gravidade e distingue-se do recurso ordinário porquanto o extraordinário faz surgir um processo novo enquanto o ordinário configura uma mera continuação ou prorrogação da instância. O recurso extraordinário tem por efeito ou finalidade o aniquilamento do caso julgado ou pelo menos a renovação da instância.

É precisamente neste ponto, que se relaciona com a força do caso julgado que a revogação administrativa se distingue do poder de revisão das decisões judiciais. De facto, a

²⁰⁸ A revogação é um acto que faz cessar ou elimina os efeitos de um acto anterior com fundamento na sua *inconveniência* ou *invalidade*. (os sublinhados são nossos), Campos, Diogo Leite de, Rodrigues, Benjamim Silva e Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Edição, anotação ao artigo 79.º, Ed. Encontro da escrita, Lisboa, 2012, pág. 725.

²⁰⁹ No sentido de Almeida, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Almedina, Coimbra, 2012, pág. 237.

²¹⁰ Este recurso de revisão tem previsão legal no artigo 771.º, do CPC.

decisão judicial encontra-se abrangida pela força do caso julgado enquanto o acto administrativo não. Na actividade administrativa fala-se em *estabilidade* das decisões e *protecção da confiança* dos destinatários dos actos. Daí que a revogação apresente limites em face da referida *estabilidade* das decisões administrativas, sendo certo que só se a exige quando já não seja possível *colocar em crise* ou impugnar a decisão revogável. Resta acrescentar que a revogação, sobretudo, a revogação *anulatória* de actos inválidos consubstancia um corolário do princípio da legalidade da actuação da administração, pois é dada oportunidade à administração de repor a legalidade de um acto desconforme à lei.

2. A REVOGAÇÃO – TEORIA GERAL DO DIREITO ADMINISTRATIVO

2.1. NATUREZA JURÍDICA

Marcelo Caetano insere a revogabilidade dos actos no conjunto de matérias relacionadas com a extinção, alteração e suspensão do acto administrativo. Em relação à extinção dos actos, o mesmo autor refere-se, entre outras formas de extinção, aos actos que sucumbem devido à produção de um novo acto.²¹¹ Quanto à situação onde se extingue um acto devido à produção de um novo acto, aquele autor distingue ainda duas situações: i) a situação em que o novo acto vem destruir o primeiro e ii) a situação em que o novo acto vem fazer cessar os efeitos para o futuro, do acto primário. Ou seja, no primeiro caso, declara-se o acto anterior sem efeito pretendendo-se que tudo se passe na ordem jurídica como se ele não tivesse existido, apagam-se os traços deixados pelo acto durante a sua vigência. No segundo caso, deseja-se apenas fazer cessar a vigência do acto primário respeitando o passado e impedindo que dele resultem efeitos para o futuro. Em ambos os casos existe uma intervenção da administração mediante a produção de um novo acto administrativo o qual vem extinguir o acto anteriormente praticado. O acto mais recente intitula-se de *acto revogatório*.

²¹¹ Vide Caetano, Marcelo, *Manual de Direito Administrativo*, vol.I, Ed. Almedina, Coimbra, 1990, pág. 530. Quanto às outras formas de extinção, o autor refere-se àquelas situações em que o acto administrativo deixou de vigorar por se ter esgotado na execução do seu conteúdo, por terem deixado de se verificar os pressupostos da sua aplicação, por haver decorrido o tempo previsto para a produção dos seus efeitos, por caducidade, entre outras.

Na senda daquela distinção Marcello Caetano oferece-nos uma noção de revogação como sendo, (...) *acto administrativo que tem por objecto destruir ou fazer cessar os efeitos de outro acto administrativo anterior praticado pelo mesmo órgão ou por um seu delegado ou subalterno*. Afirmando depois que, *A revogação é, pois, um acto administrativo*.

O acto administrativo revogatório pertence à categoria de *actos sobre actos* ou então, pode dizer-se, é um acto administrativo secundário *que versa sobre dado caso concreto antes regulado por um acto primário, incidindo directamente sobre este*.²¹²

Acresce que, a revogação consubstancia uma das várias modalidades de modificação dos actos administrativos tributários. Segundo Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *No conceito genérico de modificação de actos administrativos tributários, incluem-se fenómenos como a suspensão, a anulação, a revogação e a modificação propriamente dita*.²¹³ Na suspensão, o acto administrativo tributário deixa de produzir efeitos, não sendo substituído por outro. A anulação dirige-se aos actos administrativos ilegais. Na revogação, o acto administrativo, legal ou ilegal, é destruído pela administração tributária, sendo que, por fim, a modificação decorre de um acto da administração.

Como dissemos, a revogabilidade dos actos pode desdobrar-se em duas formas distintas: i) A revogação *abrogatória* ou *extintiva* e ii) a revogação *anulatória*. Segundo Mário Aroso de Almeida a revogação *abrogatória* ou *extintiva* *é uma manifestação de administração activa, assente na apreciação, segundo critérios de mérito (conveniência ou oportunidade), de que a manutenção, para o futuro, de uma situação continuada existente em determinado momento e sobre a qual a revogação vai actuar, não se adequa às exigências que o interesse público estabelece*.²¹⁴ A revogação *abrogatória* reflecte a dinâmica da administração resultado de novas exigências decorrentes da mutabilidade do interesse público e insere-se no poder discricionário da administração.

Já a revogação *anulatória* *é uma manifestação de administração de controlo, assente na verificação da ilegalidade do acto sobre o qual vai projectar os seus feitos e, portanto, da desconformidade da definição que esse acto tinha introduzido com as exigências que o*

²¹² Vide Andrade, José Robin de, *A revogação dos actos administrativos*, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1985, pág. 11.

²¹³ Vide Campos, Diogo Leite de, Campos, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Ed. Almedina, Coimbra, 1996, pág. 241

²¹⁴ Vide Almeida, Mário Aroso de, *Teoria ...*, pág. 237.

*ordenamento jurídico lhe impunha.*²¹⁵ Decorre, pois, da vontade de repor a legalidade com o desaparecimento do acto ilegal e a vigência de novo acto.

Vistos estes dois sub – institutos da revogação podemos, desde já, adiantar que em princípio no processo de execução fiscal a revogabilidade dos actos praticados nesse processo é do tipo *anulatório*.

2.2. CONDIÇÕES DE VALIDADE DO ACTO REVOGATÓRIO

2.2.1. APRESENTAÇÃO

O regime jurídico da revogação envolve todo um complexo normativo através do qual a lei condiciona a validade do acto e a respectiva eficácia, organizando assim os termos da relevância do acto no mundo do direito.²¹⁶

Assim, o estudo deste regime envolve, por um lado, a análise das condições de validade do acto de revogação, *maxime*, revogatório e, por outro, a averiguação dos termos em que se acha estruturada na lei a eficácia deste acto. Como tal, a validade do acto revogatório pode aferir-se quanto aos seus pressupostos (vertente objectiva), quanto à competência (vertente subjectiva) e quanto ao seu fim. Restando acrescentar alguns aspectos de natureza formal.

2.2.2. DOS PRESSUPOSTOS DO ACTO DE REVOGAÇÃO VÁLIDO (CONDIÇÕES OBJECTIVAS)

As condições objectivas de validade do acto identificam-se como sendo todo o conjunto de circunstâncias legais relativas ao acto ou a realidade sobre a qual recai o acto revogatório. Trata-se de uma análise envolta em complexidade e que, por via disso, deverá ser aferida consoante a revogação se dê sobre actos discricionários, actos vinculados e actos ilegais.²¹⁷

²¹⁵ Vide Almeida, Mário Aroso de, *Teoria ...*, pág. 237.

²¹⁶ Sobre este tema, vide Andrade, José Robin de, *A Revogação ...*, págs. 63 e seguintes e a ampla bibliografia aí citada.

²¹⁷ Esta foi a solução que José Robin de Andrade adoptou para ordenar as condições objectivas da forma que lhe pareceu mais lógica.

Quanto aos actos discricionários, a revogabilidade resulta do carácter concreto e variável do interesse público, o qual face ao decorrer do tempo e de um conjunto de circunstâncias dinâmicas poderá ter de se ajustar à evolução das situações e à mudança de concepções. São os chamados actos *abrogatórios*. Assim, a discricionariedade pode perspectivar-se no próprio acto - daí denominar-se como *acto* discricionário - ou então, pode perspectivar-se numa projecção de poder - *poder* discricionário. Note-se que José Robin de Andrade vê o *poder* discricionário como sendo a concepção que vai de encontro à substituição do conceito de acto pelo conceito de actividade administrativa na teoria geral de direito administrativo.

No que se refere aos actos vinculados caracterizam-se por, *uma mera observância de preceitos legais que minuciosamente regularam a formação, manifestação e objecto da vontade administrativa, definido o órgão competente, este pronunciou-se em ocasião determinada por lei, com as formalidades por ela prescritas, aplicando a norma a condições de facto previstas, de tal modo que houve um simples silogismo a construir para saber qual a conduta a adoptar.*²¹⁸ Assim, não obstante a natureza da discricionariedade permitir que razões de maior interesse público possam ser fundamento a uma regra geral de revogabilidade, por seu lado, nos actos vinculados, a administração limita-se a constatar a verificação das condições objectivas de que a lei faz depender a necessidade de ser praticado o acto administrativo, prevendo de forma preordenada e abstractamente a existência do interesse público e o meio de o satisfazer.²¹⁹ A revogabilidade de actos discricionários e de actos vinculados têm como pressuposto o facto de actos revogáveis serem actos válidos. Daí que a revogação de actos vinculados seja apenas justificada em casos excepcionais: i) no caso de o poder vinculado, com base no qual o acto foi praticado, se converter em poder discricionário, ii) no caso de o poder vinculado com base no qual o acto foi praticado se converter num poder vinculado de sentido contrário e iii) no caso em que tenham cessado os pressupostos iniciais seja por evolução legal ou alteração fáctica. Por fim, a revogabilidade é possível em face da concordância do administrado.²²⁰

Os actos ilegais são actos que foram praticados em desconformidade com a lei o que inclui não só os actos onde existiu violação de lei na actuação da administração como também

²¹⁸ Noção de actos vinculados oferecida por Marcello Caetano, *Manual...*, vol. I, pág. 484.

²¹⁹ João Robin de Andrade assinala que esse fundamento não suscita grandes dúvidas porquanto, (...) *se uma norma ao estabelecer um poder vinculado, impõe a prática de certo acto administrativo, tanto será ilegal a recusa da sua prática, como a revogação de um acto praticado de acordo com a mesma norma, (...) A revogação ...*, pág. 198.

²²⁰ Exemplos apontados por João Robin de Andrade, *A revogação ...*, págs. 202 a 205.

em outros vícios que eventualmente possam atacar o próprio acto, como sejam os vícios de usurpação de poder, os vícios de forma ou de desvio de poder.²²¹

O regime de revogação de actos ilegais ou inválidos distingue-se do regime de actos discricionários e vinculados, desde logo porque, como dissemos, no segundo caso os actos a revogar são válidos, razão pela qual lhes é conferido um regime de revogabilidade mais restritivo do que aquele que rege a revogabilidade de actos ilegais.²²² Bem se compreende que assim seja, porquanto um acto ilegal ou inválido encontra-se desde logo fragilizado na produção dos seus efeitos jurídicos, sendo certo que, dependendo do grau de ilegalidade ou desconformidade, o acto pode nem sequer chegar a produzir quaisquer efeitos. Com efeito, a consequência, em regra, de se estar perante um acto ilegal ou inválido é, dependendo do vício, o da possibilidade de o acto vir a ser anulado.²²³ Em matéria de revogabilidade de actos julgamos poder defender que o acto de revogação de um acto nulo é um acto inútil em virtude de o acto nulo não chegar, sequer, a produzir os seus efeitos. Como tal, a declaração de nulidade pode ser invocada a todo o tempo, seja a título principal ou incidental, por qualquer interessado a quem está conferido o direito de resistência às determinações do acto nulo, não tendo de ser impugnado contenciosamente salvo se, houver interesse na declaração judicial da sua nulidade.²²⁴ O regime da anulabilidade apresenta características distintas, uma vez que o acto anulável é conotado como sendo provisório ou precário na produção de efeitos, em virtude de poder vir a ser anulado. Na verdade, os seus efeitos produzem-se e só no caso de vir a ser anulado é que são destruídos os seus efeitos *ab initio*. Os actos não sendo anulados nem sendo suscitada a sua anulação consolidam-se na ordem jurídica ao fim de determinado período de tempo.

²²¹ Marcello Caetano refere que a ilegalidade pode ser intencional ou não intencional. No primeiro caso o autor do acto procedeu contra a lei com plena consciência do que fazia e no desejo de produzir os resultados da conduta ilegal, no segundo caso pode resultar de coacção ou então do facto de o órgão ter actuado com fundamento em dados de direito ou de facto viciados por erro, simples ou resultante de dolo. Marcello Caetano, *Manual...*, vol. I, pág. 491.

²²² Joaquim Freitas da Rocha salienta que para os actos inválidos se reserva a designação um pouco imprópria de ilegalidade, sendo que, em termos tributários, mais não significa do que a desconformidade com o ordenamento, ressaltando nessa medida que ao dizer-se ilegalidade se está a adoptar um conceito amplíssimo que abarcaria a contrariedade entre o acto da administração e qualquer norma que o enquadre, *vide Lições...*, pág. 30.

²²³ A anulabilidade consubstancia o regime regra em matéria de invalidade dos actos administrativos, nos termos do disposto no artigo 135.º do CPA, por seu lado, a declaração de nulidade de actos administrativos é excepcional só existindo em duas situações, i) quando falte ao acto um dos seus elementos essenciais e ii) quando a lei comine expressamente essa forma de invalidade, conforme o disposto no artigo 133.º, n.º1, do CPA.

²²⁴ Estas são as características apontadas por Mário Aroso de Almeida, *Teoria ...*, pág. 197.

Resta dizer que a revogação e a anulação (por sentença anulatória) de actos são situações distintas na perspectiva do sujeito que as declara ainda que quanto aos seus efeitos exista um denominador comum. Na verdade, notamos que normalmente se associa a revogação anulatória à anulação contenciosa levada a cabo pelos tribunais. Existe, no entanto, um fundamento comum a estas duas fontes de anulação de actos - mediante um acto revogatório de anulação e mediante uma sentença judicial anulatória - que é a da necessidade de conformação dos actos ao direito. O princípio da legalidade explica, fundamenta e impende a administração à prática de actos administrativos legais como impõe a reparação desses actos, sendo certo que ao nível administrativo a revogação de actos ilegais está geralmente associada a uma faculdade e não a uma imposição, veja-se o caso da revogação a que se refere o artigo 277º, n.º2 do CPPT no qual se pode verificar a existência da forma verbal “pode”. Acresce que, a própria administração é interessada na legalidade do acto, pois esse é um princípio basilar da sua actuação, razão pela qual, detectado o cometimento de uma ilegalidade num acto administrativo, a posição da administração evolui, julgamos nós, de uma mera faculdade para um *dever ser*.

Por fim, resta ainda dizer que os actos revogatórios como actos administrativos que são, ainda que sejam considerados actos de segundo grau ou dentro da categoria de *actos sobre actos*, estão à semelhança dos actos de primeiro grau sujeitos ao preenchimento de exigências ou pressupostos, como sejam os de existência, validade e eficácia dos actos administrativos. Por isso estão legalmente previstos requisitos daquele tipo, sendo certo que, não estando preenchidos, o acto administrativo passa a ser considerado, inexistente, inválido e ineficaz, consoante os requisitos violados.

2.2.3. DOS PRESSUPOSTOS DO ACTO DE REVOGAÇÃO VÁLIDO (CONDIÇÕES SUBJECTIVAS)

As condições subjectivas de validade do acto revogatório são vistas na perspectiva das entidades competentes para a prática de um acto revogatório. A competência pode assim ser assegurada: i) ao autor do acto que praticou o acto primário, ii) ao superior hierárquico do autor do acto primário e iii) ao órgão que delegou poderes.

Importa-nos para a presente dissertação dar especial enfoque à competência revogatória dada ao próprio autor do acto por ser essa a competência que está prevista no regime específico de revogação em análise. No entanto, iniciaremos antes de tudo, por tecer algumas notas a propósito do poder revogatório do superior hierárquico, bem como do poder revogatório quando o acto a revogar foi proferido a coberto de uma delegação de competências.²²⁵

Assim, quanto ao poder revogatório do superior hierárquico caracteriza-se por estar inserido numa relação hierárquica segundo a qual é atribuído a um órgão o poder de direcção em relação à conduta de outro órgão, que se acha sujeito a um correspondente dever de obediência. No caso da revogação temos necessariamente um acto primário proferido por um órgão de hierarquia inferior a ser revogado pelo órgão que hierarquicamente se encontre em posição superior. Nestes casos poder-se-á distinguir duas situações: i) aquela em que o órgão superior detém um nível de competência tal que se mistura com a competência do órgão inferior e ii) a situação em que o órgão de hierarquia inferior detém competências próprias e exclusivas.

Na primeira situação, é natural que o órgão localizado na hierarquia superior seja detentor de competência para revogar o acto do órgão de hierarquia inferior, uma vez que as competências dos dois órgãos se misturam e diluem – na verdade, assemelha-se, julgamos nós, ao poder revogatório do autor do acto. Na segunda situação os órgãos possuem competências próprias, pelo que é retirado ao órgão de hierarquia superior o poder de avocar a si a decisão revogatória sobre actos do órgão de hierarquia inferior, ou seja na primeira situação é possível que o destinatário do acto interponha um recurso hierárquico mas, na segunda situação tal garantia não é conferida ao destinatário do acto porquanto o acto primário foi praticado ao abrigo de uma competência exclusiva.

No que diz respeito ao poder revogatório de um acto proferido à mercê de uma delegação de competências, a competência revogatória será aferida na relação existente entre delegante e delegado a qual não tem necessariamente de ser imbuída numa relação hierárquica.

Na questão *sub judice*, ou seja, na competência revogatória prevista no artigo 277.º, n.º2, do CPPT cabe ao próprio autor do acto proferir o acto revogatório. Como tal, julgamos de certa forma conseguir distinguir esta situação das que acabamos de enumerar pois a competência revogatória é determinada nos mesmos moldes que foi determinada a competência para a prática do acto primário ou acto a revogar, à excepção da situação proposta em que as

²²⁵ Mais uma vez seguiremos a doutrina de João Robin de Andrade, *A revogação...*, págs. 272 e seguintes.

competências do inferior e do superior hierárquico se confundem, situação esta que, como dissemos, se assemelha ao poder revogatório junto do autor do acto.

Assim, atendendo-se aos pressupostos de validade do acto revogatório – conduções subjectivas - verifica-se que o poder revogatório a que alude o artigo 277.º, n.º 2 e 3, do CPPT é conferido ao próprio autor do acto. Esta interpretação resulta da própria redacção da norma pois, aí se prevê que, quando o acto possível de revogar tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo conferido para a apreciação é substancialmente superior, em virtude de o autor do acto ser uma entidade distinta do órgão da execução fiscal. A título de exemplo, esta situação pode ocorrer sabendo-se que existem actos/decisões fora do alcance do órgão da execução fiscal. Já tivemos oportunidade de exemplificar determinadas situações em que a decisão é do serviço periférico regional (pedidos de dispensa de garantia quando a dívida seja superior a 500UC's). Como tal, se porventura a decisão controvertida incida sobre um acto/decisão proferida pelo serviço periférico regional, deve, julgamos nós, aplicar-se o disposto no artigo 277.º, n.º 3 por estar preenchida a condição do acto ter sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal.

2.2.4. DA VALIDADE DO ACTO REVOGATÓRIO – PROSECUÇÃO DE FINALIDADES INTRÍNSECAS

O fim, nas palavras de João Robin de Andrade, consiste no *elemento do acto administrativo constituído pelo “resultado ou efeito último que se procura ao praticar o acto” e traduz-se sempre numa prossecução de interesses*.²²⁶ Este apartado da matéria remete-nos essencialmente para as finalidades próprias dos actos dotados de discricionariedade. Porém, notamos que a revogação de actos inválidos também prossegue um fim (comum a toda a actuação da administração), que é o da conformidade do acto com a lei. Assim, o fim subjacente aos actos revogatórios inválidos é a legalidade da actuação da administração em prol da protecção dos interesses dos destinatários daquela actuação conformada.

Nas situações em que a administração exerce poder discricionário existe uma manifestação da vontade daquela entidade sem estar adstrita ao conteúdo abstracto da norma,

²²⁶ Vide Andrade, João Robin de, *A revogação ...*, pág. 245.

sendo que o fim que prossegue é que age de forma e é preponderante para que se evitem situações de pura arbitrariedade.²²⁷ Esse mesmo fim foi tido em consideração pelo legislador, sendo certo que a legitimação da norma se revê igualmente nos interesses últimos que visa prosseguir. Por outro lado, a actuação conformada da administração também protege os interesses públicos, porquanto estes foram tidos em consideração pelo legislador no momento da elaboração da norma.

Resta dizer, quanto às condições formais de validade do acto revogatório, o seguinte: as condições formais de validade do acto revogatório consistem no conjunto de trâmites e formalidades de que a lei faça depender a validade de um acto administrativo, ou seja, formalidades inerentes à regular formação da vontade do autor do acto revogatório bem como as necessárias a regular a formação dessa vontade. *O princípio geral do paralelismo* a que se refere João Robin de Andrade é aquele segundo o qual o acto de revogação deve obedecer às mesmas formalidades do acto a revogar.

Depois de revistos alguns conceitos jurídicos relacionados com a revogação de actos e depois de apresentado o regime de revogação previsto no artigo 277.º, n.ºs 2 e 3, do CPPT, julgamos ser pertinente tecer alguns apontamentos a propósito das manifestações de poder revogatório presentes no contencioso tributário, para mais tarde regressarmos ao regime revogatório especificamente previsto no referido artigo 277.º, do CPPT.

2.3. ALGUNS CONTEÚDOS POSITIVOS DO REGIME JURÍDICO DA REVOGAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Nos apartados anteriores propusemos alguns apontamentos sobre a noção de revogação, estabelecemos figuras afins distinguindo-as da revogação em determinados aspectos, bem como demos referência às condições e pressupostos de validade do acto revogatório. Vejamos agora o regime revogatório na justiça administrativa.

Em processo administrativo o regime da revogação de actos consta dos artigos 138.º a 146.º, do CPA. No artigo 138.º deste diploma legal, confere-se a iniciativa da revogação aos

²²⁷ Em relação aos actos discricionários vide Marcello Caetano, *Manual ...*, pág. 490. Este autor salienta que (...) *em qualquer acto administrativo se projectam poderes vinculados a par do exercício, em maior ou menor grau, de discricionariedade.*

próprios órgãos administrativos competentes para proferir os actos primários, bem como aos interessados. No artigo 139.º enumeram-se um conjunto de actos administrativos irrevogáveis. São estes: i) os actos nulos ou inexistentes, ii) os actos anulados contenciosamente, bem como iii) os actos já revogados com eficácia retroactiva. Com efeito, o poder revogatório está envolto de uma particularidade pois pode pôr em causa a *imutabilidade* do caso decidido (definitivo e executório) e violar, assim, a segurança jurídica das decisões da administração. Para evitar que tal aconteça foram consagradas determinadas limitações ao poder revogatório. Como tal, ficou assente a irrevogabilidade de determinados actos, seja porque a administração *não pode* revogar, seja porque a administração *não deve* revogar. Na primeira situação a revogação é impossível, na segunda, é proibida.²²⁸ A administração não pode revogar, por exemplo, actos inexistentes pois não faz sentido fazê-lo, uma vez que tais actos não sequer a produzir quaisquer efeitos jurídicos. Quanto aos actos declarados nulos, da mesma forma que esses actos possam, por cautela, estar sujeitos a decisão judicial anulatória, também fará sentido que os mesmos possam ser objecto de decisão revogatória. Noutro patamar, a administração não deve revogar actos impostos por lei por poder ofender lei imperativa, bem como os actos sobre os quais já foi proferida decisão judicial.

O artigo 140.º, do CPA, prevê o regime da revogabilidade de actos válidos. Porém, prevê limitações à revogabilidade enumerando um pequeno grupo de actos que, não obstante serem válidos, fogem ao regime de revogabilidade. Estes são os actos: i) cuja irrevogabilidade resulte de lei, ii) os actos constitutivos de direitos ou de interesses legalmente protegidos e iii) quando dos actos resultem para a administração obrigações legais ou direitos irrenunciáveis. A mesma disposição legal prevê, porém, um regime de excepção podendo revogar-se actos constitutivos de direitos: i) na parte em que sejam desfavoráveis aos interesses dos seus destinatários e ii) quando todos os interessados dêem a sua concordância à revogação do acto e não se trate de direitos ou interesses indisponíveis. Da conjugação desta norma com a do artigo 141.º conclui-se que, em princípio, os actos constitutivos de direitos só serão revogáveis se forem ilegais ou inválidos, não se aceitando a revogação destes actos fundada na inconveniência ou oportunidade. Por outro lado, a revogação deve ocorrer dentro do prazo fixado por lei para o recurso contencioso ou até à interposição efectiva de tal recurso, sendo certo que uma vez interposto o recurso e sendo este aceite pelo tribunal, a revogação já não pode ocorrer.

²²⁸ Vide Marcello Caetano, *Manual ...*, vol. I, pág. 537.

Seguindo o aresto do STA, de 01.10.2008 (processo n.º 0744/08), a propósito da revogabilidade de actos constitutivos de direitos e a sua relação com o poder jurisdicional e, - no caso, tratava-se de um acto onde a administração tributária havia declarado a prescrição de uma dívida tributária – onde, se apreciou a força atribuída ao caso julgado, entendeu-se que, (...) *Tratando-se de um acto administrativo, não está abrangido pela força do caso julgado, pois este só se forma sobre decisões judiciais (artigos 671.º e 672.º do CPC), inexistindo qualquer disposição legal que atribua idêntica força obrigatória aos actos administrativos. Por outro lado, pela mesma razão de não se tratar de uma decisão judicial, não é aplicável o disposto no artigo 666º do CPC, sobre o esgotamento do poder jurisdicional. Assim, tendo a prescrição sido reconhecida por acto administrativo, está afastada a possibilidade de se formar sobre ela caso julgado que obste à posterior reapreciação da mesma questão.*

Posto isto, olhando para os efeitos da revogação, como assinala João Robin de Andrade²²⁹, (...) *os efeitos destrutivos da revogação de actos ilegais se devam produzir retroactivamente. Impõe-no, afinal, a própria natureza jurídica da revogação de actos ilegais; na medida em que se concebe a revogação de actos ilegais como um sucedâneo da anulação contenciosa e não como uma figura equiparada à revogação de actos legais discricionários, na medida em que se pensa o conteúdo da revogação de actos ilegais como um juízo sobre certo acto anterior e não apenas como sobre os seus efeitos, é manifesto que a retroactividade é a solução que se impõe como regime legal dos efeitos destrutivos da revogação de actos ilegais. E por retroactividade dos efeitos destrutivos da revogação de actos ilegais pretendemos significar que a cessação dos efeitos jurídicos do acto revogado se produz a partir do momento que esse acto é emanado, ou melhor, a partir do momento em que o acto revogado produziu os seus efeitos jurídicos.* Este parece ser, de facto, o alcance normativo do disposto no artigo 145.º do CPA, porquanto apenas atribui eficácia retroactiva ao acto revogatório quando este incida sobre um acto inválido (ou ilegal) – ou então quando lhe for atribuído esse efeito pelo autor da revogação - estabelecendo a regra, segundo a qual, os efeitos do acto revogatório se produzem apenas para o futuro. Por exigências de segurança jurídica os efeitos da revogação de actos discricionários também, em princípio, se produzem apenas para o futuro.²³⁰ Na verdade, perante

²²⁹ Vide João Robin de Andrade, *A revogação ...*, págs. 366 e 367.

²³⁰ Acrescenta aquele autor que, para além dos efeitos destrutivos, o acto revogatório pode produzir efeitos constitutivos na medida em que aquele acto traz nova regulamentação material à situação em causa. Com efeito, o novo acto produzido para além de vir revogar o acto anterior, isto é, de restaurar a ordem jurídica ofendida, pode vir estabelecer uma nova situação jurídica, esta última não consubstancia de modo algum uma

a revogação de um acto administrativo primário, extinguem-se os efeitos do acto revogado. Se o acto revogatório estabelecer uma nova situação jurídica esta só poderá produzir efeitos *ex nunc*, ou seja, a partir do momento em que o novo acto se torne eficaz. Equivale dizer que, vista a ilegalidade cometida, a administração poderá não só revogar o anterior, destruindo-o, bem como praticar de forma implícita um acto com uma nova situação jurídica. Ao criar uma nova situação em relação ao acto primitivo este, contudo, só será válido se não contrariar as regras gerais do regime jurídico da revogação.

Surge-nos neste ponto a seguinte questão. Será o poder revogatório da administração susceptível de influir positivamente no conjunto de garantias ao dispor do destinatário do acto?

Julgamos que sim. Senão vejamos. Por um lado, o poder revogatório da administração age, com toda a certeza, no sentido de diminuir os custos do excesso de judicialização dos conflitos jurídicos, pois permite, de certa forma, o descongestionamento dos tribunais, uma vez que a revogação poderá ter por efeito filtrar o acesso à via contenciosa judicial. Acresce que, a própria administração tem interesse nisso para evitar os custos judiciais que emergem de decisões favoráveis aos contribuintes. Perante os factos postos na petição inicial, permite-se à administração reapreciar a situação e revogar a decisão controvertida evitando, assim, o inerente pagamento de custas judiciais.

Por outro lado, a possibilidade de revogar decisões pode ser aferida na perspectiva do contribuinte pois acolhe uma garantia acrescida na protecção do seu direito e do seu interesse legalmente protegido. Por fim, insistimos, a revogação de actos pode ser vista como um modo de a administração submeter as suas decisões a um autocontrolo prévio evitando assim uma eventual censura do tribunal.²³¹

sanção contra a ilegalidade de acto anterior. Porém, os efeitos constitutivos não são retroactivos, porquanto, impera sobre a administração limites à sua acção discricionária por exigências de segurança na vida jurídica. Os efeitos constitutivos já poderão produzir-se retroactivamente nos casos de reforma e conversão de actos jurídicos ilegais, que se traduzem igualmente num novo acto administrativo. A reforma caracteriza-se por uma modificação parcial do acto ilegal enquanto a conversão se traduz na substituição de um acto inválido por novo acto perfeitamente válido.

²³¹ De facto, a revogação administrativa demonstra acentuadas vantagens. O ordenamento jurídico - tributário espanhol apostou neste meio de garantia elevando-o a procedimento tributário conforme resulta do artigo 219.º da *Ley General Tributaria*. A revogação é vista naquele ordenamento jurídico como sendo um mecanismo eleito para a prossecução dos objectivos que se pretendem alcançar com a *Ley General Tributaria*. O legislador apostou de forma expressa neste procedimento no sentido de *Reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria*, sendo que o instituto da revogação se inclui no último objectivo relacionado com a diminuição dos níveis actuais de litigiosidade tributária. O procedimento de revogação inclui-se num elenco de *procedimientos*

Resta dizer, que a consagração de um regime jurídico de revogação de actos mais completo reforçaria, por um lado, as garantias dos administrados e, por outro, dotaria a administração de um auto-controlo prévio das suas decisões, o que reflectiria de modo positivo o sentido do princípio da confiança na actuação da administração. Uma melhor regulamentação assume-se também a favor da certeza e segurança jurídicas actuando no sentido inverso à arbitrariedade. Pois, a arbitrariedade, diminui o sentido de *caso decidido* e age perigosamente sobre as garantias dos destinatários das decisões.

Por fim, cumpre ainda dizer que o poder revogatório visto no conjunto de garantias dos destinatários das decisões administrativas pode mesmo ser considerado como uma forma de resolução alternativa de litígios. A resolução alternativa de litígios é aqui vista, por nós, em termos preventivos, ou seja, no sentido de dar solução - sem necessidade de recorrer aos tribunais - a um conflito de pretensões surgido do acto decisório revogável. Na verdade, ao dar-se a possibilidade da administração reapreciar a questão controvertida no momento em que lhe são dados a conhecer elementos que desconhecia no momento em que proferiu o acto, evitar-se-ia o volume de litígios que assolam os nossos tribunais. A título de exemplo, imaginemos que a administração profere um acto de compensação de dívidas tributárias no processo de execução fiscal pois desconhecia, no momento em que praticou aquele acto, que o acto de liquidação estava a ser objecto de apreciação judicial no âmbito de uma impugnação judicial.²³²

2.4. A REVOGAÇÃO DE ACTOS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

No capítulo IV da Lei Geral Tributária, cuja epígrafe é *Decisão*, os artigos 78.º e 79.º prevêem, por um lado, a susceptibilidade de serem revistos os actos tributários (artigo 78.º), bem como a previsibilidade de o acto decisório poder ser objecto de revogação, ratificação, reforma, conversão e rectificação (artigo 79.º). Entenda-se acto decisório como sendo o acto

especiales de revisión a par de outros, como sejam a *Revisión de actos nulos de pleno derecho*; *Declaración de lesividad de actos anulables*; *Rectificación de errores* e *Devolución de ingresos indebidos*. De certa forma, o legislador espanhol pretendeu regular a revogação em matéria tributária de uma forma mais precisa e exhaustiva, para tal decidiu criar um regime de revogação dentro de uma lógica de procedimento, permitindo assim aumentar a certeza e seguranças jurídicas da actuação da administração.

²³² Atente-se o disposto no artigo 89.º, n.º 1, alínea b) do CPPT.

administrativo que se configure numa decisão. Recorrendo à noção oferecida por Freitas do Amaral, a decisão consiste no *acto que contém a solução de um determinado caso concreto*.²³³

A revisão de actos tributários justifica-se, apenas, quando haja ocorrido erro de facto ou de direito o qual é, mediante este procedimento, objecto de correcção da parte da administração tributária. A revisão não configura uma situação de revogação de um acto primário, consistindo antes numa alteração deste acto. O acto anterior mantém a sua vigência e os seus efeitos primários até ao momento em que se considere eficazmente alterado ou modificado, sendo que tais alterações não produzem efeitos retroactivos.²³⁴

A ratificação, a reforma e a conversão possuem um fundamento comum, pois visam confirmar ou substituir o acto inválido harmonizando-o com a ordem jurídica.²³⁵ Com efeito, se um acto é anulável, face ao princípio da economia dos actos jurídicos, permite-se, com base em determinados pressupostos, saná-lo do vício que o afectou de modo a se manterem os seus efeitos *ab initio*.

A ratificação é vista como *o acto administrativo pelo qual o órgão competente decide sanar um acto inválido anteriormente praticado, suprimindo a ilegalidade que o vicia*. Por seu lado, a reforma consiste no *acto administrativo pelo qual se conserva de um acto anterior a parte não afectada de ilegalidade*. Por fim, a conversão é vista como *o acto administrativo pelo qual se aproveitam os elementos válidos de um acto ilegal para com eles se compor um outro acto que seja legal*.²³⁶

No que diz respeito à rectificação de actos surge normalmente associada a correcções de enganos por erros materiais mas que não chegam a afectar a validade do acto. Trata-se portanto de um acto primário válido que será objecto de rectificação pelo próprio autor do acto.²³⁷

Voltando à revogação note-se que a LGT, no artigo 79.º apresenta-a (tal como as figuras que acabamos de enumerar) como sendo uma faculdade da administração pois esta norma deixa em aberto a liberdade de agir, com a utilização da forma verbal “pode”. No CPPT volta a surgir a menção à possibilidade revogatória dos actos pela administração. E volta a surgir logo no artigo 10.º, alínea e), do CPPT, relativo às competências da administração tributária, segundo

²³³ Vide Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, vol. III, Ed. D.F.A., Lisboa, 1989, págs. 148 e 149.

²³⁴ Marcello Caetano salienta que, se da alteração ou modificação resultar uma parte *nova*, apenas serão válidos os actos que não contrariarem as regras gerais da revogação, *Manual...*, vol. I, pág. 531.

²³⁵ Vide Marcello Caetano, *Manual ...*, vol. I, págs. 556 e 557.

²³⁶ Vide Marcello Caetano, *Manual ...*, vol. I, pág. 557.

²³⁷ Cfr. com o artigo 79.º, n.º 2, da LGT.

o qual a administração tem competência para receber e enviar ao tribunal tributário as petições iniciais de impugnação judicial dando cumprimento aos artigos 111.º e 112.º do CPPT. Ora é no artigo 112.º cuja epígrafe é *Revogação do acto impugnado* que se prevê, na sequência da entrega de petição inicial que irá dar impulso à via judicial por impugnação do acto de liquidação, a possibilidade de a administração revogar esse acto. É competente para a revogação, consoante o valor do processo, os dirigentes dos órgãos periféricos regionais, bem como o dirigente máximo do serviço.²³⁸ A competência para a revogação pode ela mesma ser delegada em funcionário qualificado em face do disposto no n.º6 do mencionado artigo 112.º. A revogação está, igualmente, sujeita a limite temporal (artigo 111.º, n.º1, por remissão do artigo 112.º, n.º1, no prazo de 30 (trinta) dias) sendo certo que em caso algum se pode proceder à revogação depois de ser proferida uma decisão judicial. Sendo feita, não tem validade para produzir quaisquer efeitos, pois o trânsito em julgado da decisão judicial consolida-se na ordem jurídica.

O poder revogatório está igualmente presente em face da apresentação de uma oposição à execução fiscal conforme dispõe o art. 208.º, n.º 2 do CPPT. Nesta situação, em regra, a competência cabe agora ao órgão da execução fiscal permitindo-se que este órgão seja chamado a pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento. Porém, se o acto tiver sido proferido por entidade diversa o poder revogatório não pertence, naturalmente, ao órgão da execução fiscal mas sim à entidade que praticou o acto. Denota-se pois, aqui, que o poder revogatório está junto do autor do acto à semelhança do poder revogatório previsto para a reclamação do artigo 276.º. O artigo 208.º, n.º2 estipula, também, um limite temporal, de 20 (vinte dias) após a recepção da petição inicial para que o órgão competente possa usar aquela faculdade. Do teor da norma parece prever-se o mesmo prazo, seja conferido o poder revogatório ao órgão da execução fiscal ou a entidade diversa.²³⁹

Na acção de Intimação para um comportamento que encontra previsão legal no artigo 147.º do CPPT, no seu n.º 4, estatui-se o dever da administração em pronunciar-se sobre o

²³⁸ Na redacção anterior à conferida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (com entrada em vigor em 01.01.2013), a competência para revogar o acto estava também atribuída ao órgão periférico local se a questão controvertida fosse de manifesta simplicidade e fossem disponíveis os elementos necessários à descoberta da verdade material.

²³⁹ No aresto do STA, de 04.06.2008 (processo n.º 0116/08) foi proferido o entendimento de que as informações oficiais prestadas pelo órgão da execução fiscal em fase de instrução do processo de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 208.º, n.º2, do CPPT, não podem ser objecto de reclamação. Na verdade, o tribunal decidiu que tendo havido pronúncia do órgão da execução fiscal nos termos da referida norma, essa pronúncia não se assume como sendo uma decisão daquele órgão pois não chega a debruçar-se sobre o mérito da questão controvertida.

requerimento apresentado pelo contribuinte. Neste caso, o dever de pronúncia não aparece como sendo uma faculdade mas sim um dever. Contudo, o dever de pronúncia distingue-se do poder revogatório. Note-se que o dever de pronúncia previsto naquela norma se localiza, julgamos nós, no direito de participação dos intervenientes da relação jurídica na decisão final. O mesmo ocorre relativamente ao meio processual impugnatório previsto no artigo 144.º (Impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária) que no n.º 5 prevê a obrigatoriedade da administração ser ouvida sobre a necessidade da medida cautelar, bem como da sua legalidade.

De resto, em relação aos restantes meios processuais judiciais, estes remetem os seus termos para os do processo de impugnação judicial, seguindo o mesmo regime. A título de exemplo, a acção de Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, com previsão legal no artigo 145.º, remete no seu n.º 4 para o regime jurídico da impugnação judicial nos seguintes termos, *As acções seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.*

2.5. O REGIME DE REVOGAÇÃO DE ACTOS PREVISTO NO ART. 277.º DO CPPT.

Pretende-se a partir deste momento levar a cabo uma análise específica sobre o alcance que o legislador pretendeu ao regime revogatório previsto no artigo 277.º, n.º 2 e 3 do CPPT, tendo presente a amplitude que o conceito de revogação adopta neste caso em concreto, ou seja, se o motivam questões de verificação da legalidade do acto ou se também o motivam questões de oportunidade ou conveniência. Tentaremos na sequência definir o regime jurídico da revogação em particular.

Como dissemos, o órgão da execução fiscal pode revogar o acto reclamado. A revogação deverá, em princípio, incidir na verificação de um vício ou de uma ilegalidade.

O alcance normativo do artigo 277.º, n.ºs 2 e 3 do CPPT não inclui, em nossa opinião, o poder revogatório de actos válidos, restringindo-se à revogação de actos primários ilegais, bem como dos actos que lesem direitos e interesses legalmente protegidos e, por via disso, estão a ser objecto de um recurso contencioso. Assim, a possibilidade de revogar o acto ou decisão prevista no artigo 277.º, n.ºs 2 e 3 do CPPT, relaciona-se com a revogação de actos que, à

partida, são desconformes à lei permitindo-se à administração fazer um juízo prévio de valoração sobre a legalidade desse acto. Porém, depois de interposta a reclamação o prazo para a revogação está temporalmente limitado.

Questão diversa será aquela que se debruce sobre a possibilidade de o órgão da execução fiscal proferir decisões dotadas de discricionariedade o que, a acontecer, implicaria a apreciação do poder revogatório de decisões tendo por base a eventual mutabilidade do interesse público que legitimara a decisão primária e que se revê nas decisões daquele órgão no uso das suas prerrogativas administrativas. A confirmar-se julgamos, porém, que o poder revogatório em causa não seria legitimado pelo regime previsto no artigo 277.º, n.ºs 2 e 3, do CPPT, bem pelo contrário. Eventual poder revogatório adviria, naturalmente, do regime legal da revogação previsto no CPA, que supra explicamos, a aplicar subsidiariamente ao processo de execução fiscal. Como tal, sujeito às regras da revogabilidade de que supra demos referência.

Com efeito, já vimos que a revogação se destina a actos administrativos configurando ela mesma um acto administrativo. A consagração da revogação em processo de execução fiscal, tal como o legislador previu no artigo 277.º, n.º 2 e 3 do CPPT como um meio de o órgão reapreciar as suas decisões, faz-nos surgir, desde logo, a problemática relacionada com a natureza dos actos praticados em execução fiscal. Se virmos o problema apenas sob o ponto de vista do sujeito e o facto de se tratar de um órgão administrativo que num âmbito de um processo de natureza judicial apenas poderá levar a cabo actos materialmente administrativos, não se encontra pejo em aceitar que a revogação se legitima na natureza do órgão e não na natureza do acto propriamente dito. No entanto, é neste momento em que aferimos da existência ou não de momentos discricionários num processo de execução fiscal que a questão se mostra logo dotada de uma maior complexidade porquanto não se aceita que a análise da discricionariedade seja feita perspectivando-se apenas segundo a natureza do sujeito que a praticou. Ao longo deste trabalho, assumimos uma posição de aceitação quanto à existência de momentos de discricionariedade em processo de execução fiscal. Relembramos que, uma regra bastante simples e que reflecte, em princípio, o estabelecimento de regras discricionárias é quando a norma não estabelece uma actividade vinculada usando os verbos “dever” e “ser” - que implicaria uma obrigação ou uma proibição – usando antes formas do verbo “poder” que reflecte não uma obrigatoriedade mas sim uma faculdade ou até uma alternatividade.

Dissemos, em princípio, porque nem sempre se verifica a actividade discricionária pela mera existência de formas verbais do verbo “poder”. Na verdade podemos antes estar perante

uma actividade vinculada, quando estão preenchidos todos os elementos e pressupostos habilitantes para a procedência do pedido, sendo certo que a administração, nestes casos, se limita a fazer uma subsunção dos factos ao direito a aplicar. A decisão circunscreve-se ao deferimento ou indeferimento do pedido, consoante se mostrem ou não preenchidos os pressupostos.²⁴⁰ Trata-se neste caso de uma actividade vinculada.

O mesmo ocorre com o preenchimento de conceitos indeterminados. Com efeito, Moreno Fernández relaciona o preenchimento de conceitos indeterminados por parte da administração resumindo-os à aplicação de conhecimentos técnicos de forma a evitar conteúdos normativos imprecisos.²⁴¹ Em face deste entendimento, os conceitos jurídicos indeterminados exprimem-se pela aplicação de critérios jurídicos por parte da administração, sendo certo que, em face do preenchimento das circunstâncias normativamente exigidas para o efeito, a administração está vinculada à solução normativa. Com efeito, aos actos vinculados não se apresentam uma pluralidade de soluções justas sobre as quais a administração pode *escolher* a mais oportuna ou conveniente mas sim uma vinculação no sentido de, a partir do momento em que se mostre preenchido o conceito indeterminado, a administração estar vinculada na aplicação da respectiva consequência jurídica.

Haverá então na actuação do órgão da execução fiscal momentos que possam revelar a existência de discricionariedade? Encontraremos manifestações normativas em que se apresentem uma pluralidade de soluções justas sobre as quais a AT deverá encontrar a que se mostre mais conveniente ao interesse público? Haverá espaço de valoração à administração? Julgamos que sim.

Com efeito, na actividade levada a cabo pelo órgão da execução fiscal já referimos que existem *momentos* de actividade administrativa. Quais, no entanto, serão os interesses que poderão manifestar-se com mais frequência no desenvolvimento do processo de execução fiscal. Do lado do órgão da execução fiscal o interesse que prevalece de forma imediata é o da eficácia da cobrança, sendo certo que deverá encontrar equilíbrio com a garantia de previsibilidade de

²⁴⁰ No sentido de Moreno Fernández, Juan Ignacio, *Las potestades discrecionales en el Derecho Tributario*, Ed. Lexnova, Valladolid, 1998, pág. 148, segundo o qual, *La sola utilización del término "podrá" no implica tal atribución a la Administración, dado que dicha expresión puede ir acompañada de todos los elementos o presupuestos necesarios en orden a la aplicación de la norma, de tal modo, que verificada la existencia de la situación prevista por aquélla, decaerá la posibilidad de optar, alestar la única decisión posible predeterminada (así el poder semántico se convierte en deber práctico).*

²⁴¹ No sentido de Moreno Fernández, Juan Ignacio, *Las potestades ...*, pág.150, como assinala o autor, *Se trata, pues, de adoptar una decisión en virtud de los conocimientos técnicos de la Administración, pero que en ningún momento le dejan un margen de libertad a la hora de decidir, sino que únicamente la permiten constatar la existencia de los requisitos necesarios para dotar de contenido al supuesto indeterminado.*

condições ideais ao cumprimento das obrigações tributárias do lado do executado. A título de exemplo, nota-se a forte presença de regras flexíveis à concessão de prazos mais alargados para o pagamento da dívida exequenda ou da possibilidade de pagamento em prestações. Do lado da administração nota-se, a título de exemplo, as normas relativas à garantia do crédito tributário contidas no artigo 195.º, do CPPT, onde o *interesse da eficácia da cobrança* vem expressamente previsto como aquele que se quer proteger quando se permite ao órgão da execução fiscal constituir hipoteca legal ou penhor sobre os bens do executado, onerando-os e pondo mesmo em causa a estabilidade do direito de propriedade conferida ao seu titular.²⁴² O interesse na eficácia da cobrança corresponde à prossecução do interesse público? Julgamos que sim. De facto, em matéria de garantias do crédito tributário pensamos que, efectivamente, se podem colocar ao órgão da execução fiscal várias soluções legais mediante as quais o órgão pode optar, tendo em vista o interesse da execução, elegendo a solução mais oportuna e conveniente.²⁴³ O facto dessa decisão, embora sendo proferida num processo de execução fiscal, consubstanciar uma decisão de natureza administrativa e, por isso, estar inserida num procedimento administrativo que corre paralelamente ao processo de execução fiscal revela que, a possibilidade de ser impugnada contenciosamente mediante a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT,²⁴⁴ favorece a tese de que poderão ocorrer espaços valorativos e discricionários na actividade administrativa do órgão da execução fiscal.

Pelo que, voltando à questão *sub judice*, e por tudo quanto foi dito, julgamos que pode efectivamente colocar-se a hipótese de existir uma decisão de revogação de um acto que seja detentor de um momento discricionário com recurso ao regime de revogação do contencioso administrativo e cumprindo-se os pressupostos vertidos nessa sede.

Assim, pensamos poder aceitar-se que esta situação configura mais um elemento a favor da tese segundo a qual os momentos administrativos presentes no processo de execução fiscal não se resumem ao facto de serem praticados por um órgão de natureza administrativa e

²⁴² No sentido de que estamos perante um acto de natureza administrativa veja-se a anotação n.º 2 ao artigo 195.º do CPPT de Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6ª edição, pág. 390.

²⁴³ Permitimo-nos apontar, a este respeito, o sentido das palavras de Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 195.º do CPPT (n.º 6) quando este autor refere que, passamos a transcrever, *...a constituição da hipoteca legal ou penhor não depende do montante em causa, mas sim da necessidade (sempre presente, pelo que se disse na anotação 2) e não inconveniência dessa constituição para assegurar a efectivação da cobrança*, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6ª edição, pág. 392.

²⁴⁴ Como resulta da posição assumida por Jorge Lopes de Sousa na anotação 2 ao *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6ª edição, pág. 390.

daí serem usualmente identificados como actos materialmente administrativos. De facto, tudo aponta para que se aceite a tese segundo a qual se praticam actos de natureza eminentemente administrativa na perspectiva da natureza do acto propriamente dito.

Por fim, resta dizer que o poder revogatório acaba por dispensar a actuação do juiz porquanto o acto reclamado sendo revogado é destruído e deixa, por via disso, de incidir os seus efeitos na esfera do destinatário do acto revogado. Esta conclusão é dedicada aos actos que sejam revogados ao abrigo do poder revogatório do artigo 277.º, do CPPT, porquanto, em matéria de revogabilidade de actos administrativos válidos e/ou dotados de discricionariedade o regime jurídico que os legitima decorre de normas subsidiárias (indo-se ao regime geral da revogabilidade dos actos administrativos) e não do disposto no artigo 277.º, do CPPT.

CAPÍTULO III.

CONSAGRAÇÕES DO DIREITO POSITIVO NO REGIME JURÍDICO DA RECLAMAÇÃO

1. REGIME REGRA – DO DIFERIMENTO DA TUTELA JURISDICIONAL

Feito o impulso processual pela apresentação de uma petição inicial, junto do órgão de execução fiscal, quer pelo executado ou qualquer outro interessado na protecção do seu interesse legalmente protegido, v.g. reclamante, prevê-se duas situações distintas: i) o reclamante invoca expressamente a eminência de um prejuízo irreparável suscitando uma tutela jurisdicional imediata, ii) o reclamante não prevê expressamente essa possibilidade de incorrer em prejuízo irreparável, tendo por efeito o diferimento da tutela jurisdicional *a final*. Porém, notamos-lhe uma situação intermédia. O reclamante prevê a possibilidade de existir prejuízo irreparável fazendo-o de forma implícita.

Neste apontamento introdutório salientamos, desde logo, a importância da determinação do conceito jurídico de prejuízo irreparável. Não obstante, termos destinado um apartado próprio para a apreciação deste conceito, mostra-se imperioso contextualizar estas matérias. Assim,

compreende-se e nota-se, desde já, que o conceito de prejuízo irreparável está directamente conexionado com o momento da apreciação da questão controvertida pela tutela jurisdicional.

Vejamos então as funções do órgão da execução fiscal no momento em que recebe a petição inicial. Com efeito, este órgão detém-se em duas funções distintas, de um lado, está investido de funções paralelas às de uma secretaria judicial, pois cabe-lhe verificar requisitos formais previstos para o impulso processual e, por outro lado, cumpre-lhe também cumprir com o disposto no artigo 277.º, n.º 2, do CPPT reapreciando a questão controvertida – se for o órgão competente - e pronunciando-se quanto à revogação ou não do acto. Confessamos que temos alguma dificuldade em enquadrar, nas funções que acabamos de enumerar, a apreciação pelo órgão da execução fiscal do regime a aplicar no conhecimento da questão controvertida pelo poder jurisdicional. Na verdade, com a entrada da petição inicial emerge a necessidade de procurar saber qual o momento em que a questão controvertida vai ser conhecida, se *a final* – adoptando-se o regime regra – se logo de imediato, aplicando-se o regime excepção previsto no artigo 278.º, n.º3, do CPPT. Se o reclamante indicar expressamente a eminência de um prejuízo irreparável, o órgão da execução fiscal não deve questionar-se sobre essa matéria. Como tal, julgamos enquadrar essa função nas funções que supra denominados de *funções de secretaria*. Se, por outro lado, o reclamante não invocar expressamente o dito prejuízo irreparável, deverá o órgão da execução fiscal emitir algum juízo a propósito do momento em que deve ser conhecida a reclamação? Julgamos que sim. Na verdade se o fizer não está, de todo, a usurpar os seus poderes. Se assim não fosse, então o regime jurídico da reclamação ficaria, nesta parte, destituído de efeito útil pois todas as petições iniciais de reclamação teriam conhecimento imediato independentemente da reclamação se fundamentar ou não em prejuízo irreparável. Note-se que segundo o disposto no artigo 278.º, n.º3, a derrogação da regra de subida *a final* deve ser fundamentada em prejuízo irreparável. Porém, antes de concluirmos o presente raciocínio vejamos como funciona o regime regra.

Retomando assim a questão *sub judice*, o tribunal apenas conhece das reclamações depois de realizada a penhora e a venda. Distinguimos, nesta expressão, a ocorrência de dois momentos distintos: i) o momento da penhora, com todos os actos que tenham sido proferidos até essa data e ii) o momento da venda do bem penhorado, onde se incluem todos os actos proferidos após a data da penhora até à data da venda. Podemos, eventualmente, verificar um terceiro momento, o da extinção da execução que englobaria, seguido uma coerência sistemática, todos os actos proferidos desde a data da venda até à extinção da execução e

consequente arquivamento dos autos. Não faz sentido, julgamos nós, que não seja assim, pois desde logo se depreende a vontade do legislador em distinguir dois momentos factuais, a penhora e a venda, senão teria apenas referido o momento coincidente com a venda por ser o mais afastado do momento da prática do acto reclamado. Posto isto, note-se que estes momentos coincidem, grosso modo, com as fases do processo de execução fiscal que delimitamos na parte I do trabalho.

Circunscrevendo-nos aos dois momentos coincidentes com a penhora e a venda (deixando para mais tarde a hipótese de existir um terceiro momento), apresentamos agora as repercussões implicadas na separação que propugnamos encontrar entre esses dois momentos.²⁴⁵

O Tribunal Constitucional debruçou-se sobre esta matéria nos acórdãos n.ºs 338/09 e 380/10. As questões que aí foram suscitadas pelos recorrentes relacionavam-se com o facto de a subida diferida ferir o propósito legal de impugnabilidade de quaisquer actos lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos em processo de execução fiscal. Na verdade, a jurisprudência propugnou no sentido de que os actos praticados na fase que antecede a penhora, na aplicação do regime regra, só seriam apreciados após esta ser efectuada e que as reclamações que respeitassem a actos praticados em fase posterior à penhora apenas seriam do conhecimento do juiz depois de realizada a venda.²⁴⁶ De facto, seguindo o entendimento

²⁴⁵ No mesmo sentido da jurisprudência constante do Acórdão do STA de 2007/11/28, processo 0698/07, segundo o qual, (...) *a reclamação deverá subir a tribunal, depois da penhora (e nunca depois da venda, pois que o vício apontado ocorreu antes da penhora)* (...) Cfr também Acórdão do STA de 2008/01/09, processo 0738/07, passamos a citar, (...) *Ora, como tem vindo a ser jurisprudência pacífica, esta expressão “a final”, deve ser interpretada no sentido de que as reclamações sobem após a realização da penhora ou a venda, consoante sejam interpostos antes de um ou outro desses momentos, ou seja, a reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT é, por regra, de subida diferida.*(...)

²⁴⁶ Nestes arestos os recorrentes suscitaram a inconstitucionalidade orgânica e material da norma contida no artigo 278.º do CPPT na dimensão normativa segundo a qual a reclamação que não apresentasse por fundamento o prejuízo irreparável deveria subir a final, por alegadamente ser violadora do disposto no artigo 165.º, n.º1, alínea i) e do disposto nos artigos 26.º, n.º1 (direito ao bom nome, reputação, imagem, protecção legal contra formas de discriminação), 103.º, n.º3 (impossibilidade de pagamento de impostos cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei) e 268.º, n.º4 (garantia aos administrados de tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos), todos da Constituição. A inconstitucionalidade orgânica resultaria do facto de a norma assim interpretada não observar a directiva resultante do artigo 51.º, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que autorizou o Governo a aprovar o CPPT, *“no respeito pela compatibilização das suas normas com as da Lei Geral Tributária”*, porquanto, o direito de reclamação para o juiz estaria assegurado relativamente a todos os actos lesivos da AT pelo artigo 95.º, n.º 1 e 2, alínea j) e pelo artigo 103.º, n.º2, ambos da LGT, sem a referida limitação quanto à subida diferida. Pelo que, a norma do artigo 278.º extravasaria o âmbito da referida lei de autorização legislativa e, por consequência, o âmbito da competência do Governo, uma vez que a matéria caberia na reserva de competência legislativa da Assembleia da Republica estabelecida pela alínea i) do n.º1 do artigo 165.º da Constituição. Sobre essa questão o douto tribunal entendeu não declarar a norma inconstitucional porquanto, em suma, o artigo 278.º apenas disciplinaria os termos da impugnação de forma a diferir a apreciação desta e que tais termos não se achavam regulados nos preceitos da LGT invocados. No que diz respeito à inconstitucionalidade material por alegadamente violar o artigo 268.º, n.º4 da Constituição, em suma, o tribunal

propugnado nestes arestos, o regime de subida diferida da reclamação não nega ao executado o direito de impugnar os actos lesivos praticados pela AT, limita-se antes a disciplinar os termos dessa impugnação, diferindo a sua apreciação para momento posterior, como forma de harmonizar os direitos dos particulares com outros valores constitucionalmente reconhecidos, designadamente, a realização do interesse público, a eficiência da administração e a celeridade processual.

Esta matéria assume especial importância na análise do regime excepcional previsto no artigo 278.º, n.º3, do CPPT, porquanto a jurisprudência²⁴⁷ tem-se precisamente apoiado em várias decisões, onde justifica a subida imediata no prejuízo irreparável, no facto de, caso contrário, a reclamação só poder ser apreciada após a venda e, como tal, existir uma não protecção do efeito útil da decisão. Porém, a solução assenta, julgamos nós, no entendimento²⁴⁸ de que as reclamações de actos ocorridos antes da penhora sejam conhecidas pelo tribunal logo após esta e não depois da venda. Na verdade, esta solução parece alcançar o desejado equilíbrio entre a tutela jurisdicional efectiva prevista no artigo 268.º, n.º4 da Constituição e a garantia do crédito tributário, porquanto, após a penhora, além de ainda não ter decorrido o acto tendencialmente definitivo como é a venda, o crédito também se mostra assegurado pela garantia que provém da penhora.

Em sentido oposto, a jurisprudência²⁴⁹ tem entendido que a salvaguarda do crédito tributário se dá pela possibilidade do exequente se socorrer de um meio cautelar, o arresto, previsto nos artigos 136.º e 214.º, ambos do CPPT.

concluiu que a norma do artigo 278.º não afasta a impugnabilidade de quaisquer actos lesivos da AT praticados em processo de execução fiscal, porquanto, o interessado pode submeter ao juiz toda e qualquer questão, sendo certo que a norma apenas condiciona em termos temporais a apreciação jurisdicional da questão. No que respeita aos restantes fundamentos o douto tribunal considerou não dever proceder, por um lado, porque a norma em causa respeita ao momento da subida e não ao conteúdo do meio impugnatório e, por outro, porque a protecção do bom nome não pode excluir o direito do credor de instaurar um processo executivo com vista à cobrança do crédito a que o título o habilitou.

²⁴⁷ Cfr. com o acórdão do STA, de 18.01.2006 (processo n.º 01202/05), (...) *Assim, impõe-se apreciar imediatamente esta questão, sob pena de, prosseguindo o processo, se proceder à penhora e venda dos bens. Sem que tal penhora, na hipótese de não estar inquinada de qualquer vício susceptível de reclamação com subida imediata, por não caber manifestamente na letra e no espírito daquele normativo que atrás se citou, (artigo 278.º, n.º3), terminar com a venda do bem. (...)*

²⁴⁸ À excepção dos actos que se enquadrem nas situações de prejuízo irreparável, que mais à frente analisaremos.

²⁴⁹ Vide, por exemplo, o acórdão do STA, 18.02.2006, (processo n.º 01202/05), (...) *E nem se diga que está descoberto um meio fácil para um qualquer executado se furtar à penhora dos bens, ao considerar-se a reclamação impeditiva dessa penhora. Na verdade, nada impedirá a exequente de socorrer-se de um meio cautelar (eventual arresto dos bens), na hipótese de estarem reunidos os pressupostos legais (vide artigos 136.º e 214.º do CPPT. (...))* Podem ainda ver-se os arestos do STA de 07.12.2004, de 06.04.2005 e 10.08.2005 (processos n.ºs 1216/04, 226/05 e 0793/05, respectivamente).

Pensamos, no entanto, que tal argumento não deverá proceder, uma vez que não se nos afigura ser o arresto o meio tutelar que melhor garanta o crédito tributário porquanto, para que se produza, obriga ao preenchimento de apertados requisitos o que diminui consideravelmente a sua eficiência no momento de garantir o crédito tributário.

Julgamos então, que a solução mais adequada vai de encontro à interpretação segundo a qual, o legislador quando na redacção da norma se refere à penhora e à venda pretende distinguir dois momentos: i) o primeiro momento culmina com a penhora e, ii) o segundo momento culmina com a venda dos bens penhorados. Note-se, contudo, que em relação aos actos expressamente enumerados nas várias alíneas do n.º3 do artigo 278.º se infere mais facilmente a necessidade de os ver protegidos através do seu conhecimento imediato da parte do poder jurisdicional. Na sua maioria, o n.º3 do artigo 278.º prevê actos relacionados com a penhora de bens, o que nos faz salientar que o acto de penhora, a par da venda, é o acto que se apresenta como sendo o mais susceptível de provocar danos nos direitos e interesses legalmente protegidos dos intervenientes. Como tal, todos os actos que fossem proferidos até ao momento da penhora, onde se incluem os próprios actos da penhora, obedecendo à regra de subida diferida, na prática equivaleria à subida imediata. Retomemos agora o conteúdo material da previsão de um regime excepcional, detendo-nos agora na salvaguarda do efeito útil da decisão.

Esta matéria tem assumido uma emergente importância. Com efeito, o efeito útil das decisões tem sido apontado e usado como matriz na subida imediata dos autos pois, só o conhecimento imediato da questão controvertida seria susceptível de proteger o referido efeito útil da decisão²⁵⁰. Porém, julgamos que uma interpretação demasiada extensiva do conceito de efeito útil esvaziaria de sentido a consagração de um regime regra de conhecimento diferido da reclamação. Repare-se que, o conhecimento imediato da reclamação tem por efeito, no mínimo, uma suspensão da eficácia do acto reclamado (a propósito da suspensão do processo de execução fiscal, matéria envolta em certa complexidade, reservamos um apartado autónomo). Como tal, perante a hipótese de uma constante suspensão da eficácia dos actos que fossem sendo sucessivamente reclamados, é de crer que a celeridade do processo de execução fiscal e a eficácia da cobrança estariam irremediavelmente dotadas ao insucesso.

²⁵⁰ O efeito útil da reclamação é pacificamente utilizado pela jurisprudência para aferir da urgência e consequente subida imediata dos autos ao tribunal. Vide, entre outros, Acórdão do STA de 2006/11/08, processo 0938/06.

Para concluirmos este apartado, retomando o raciocínio que elaboramos quanto às funções do órgão da execução fiscal, no momento em que recebe a petição inicial da reclamação, cumpre aferir se, depois de recebida a reclamação, o órgão da execução fiscal deverá proferir uma decisão sobre o momento da remessa dos autos ao tribunal e, em consequência, se deverá notificar o reclamante dessa decisão. Como dissemos, esta situação pode surgir quando, por hipótese, o sujeito reclamante não invocou expressamente (fundamentando) a eminência de prejuízo irreparável pela não apreciação imediata da reclamação. Como não o fez, urge saber se o órgão da execução fiscal deve aferir se o fez de um modo implícito. Ao contrário do que possa parecer, o facto de se atribuir ao órgão da execução fiscal a função de verificar se o reclamante invoca implicitamente o referido prejuízo irreparável, seria uma forma de consolidar os meios de garantia dos direitos do reclamante a uma tutela efectiva e imediata. Pois, se porventura o reclamante não invocasse prejuízo irreparável de um modo expresso teria por efeito a aplicação imediata do regime regra de diferimento na apreciação do acto, sem qualquer efeito suspensivo. Posto isto, pretende-se saber se, na hipótese de o órgão da execução fiscal decidir no sentido do conhecimento diferido da reclamação poderia, o reclamante, não concordando, recorrer dessa decisão por considerar que, pelo contrário, havia invocado o prejuízo irreparável, mas de uma forma implícita. Em caso afirmativo, se deve agir interpondo nova reclamação cujo objecto incidiria unicamente sobre o mérito da subida ou não imediata dos autos. Por fim, pretende-se saber se face à interposição de reclamação com o único sentido de aferir da subida ou não imediata da reclamação, deve o tribunal conhecê-la de imediato. Respondemos afirmativamente a todas as questões propostas.

Com efeito, em nossa opinião, a reclamação deveria subir de imediato pois logo se anteveria que, caso assim não fosse, seria notória a perda de qualquer efeito útil da acção. Neste caso, se o juiz entendesse que a primeira reclamação deveria ter conhecimento imediato então passaria logo à apreciação da reclamação inicial, uma vez que as reclamações seriam remetidas conjuntamente. Se porventura o juiz entendesse que a reclamação estava destituída de fundamento então, por simples despacho, promoveria a devolução dos autos ao órgão da execução fiscal para aguardar a evolução processual, sem prejuízo do direito do reclamante em interpor recurso jurisdicional do teor do despacho.²⁵¹ Resta dizer, por fim, que olhamos para esta solução como sendo vantajosa dentro de um contexto de equilíbrio de direitos, uma vez que

²⁵¹ Não deve confundir-se a natureza do despacho com o indeferimento liminar a que se refere o princípio básico de economia processual previsto no artigo 137.º do CPC. Do indeferimento liminar, vide o acórdão do STA, 22.09.2004 (processo n.º0897/04).

permitiria, por um lado, cumprir o desiderato legislativo quando estabeleceu um regime regra de subida diferida da reclamação e, por outro, paralelamente, proteger o direito do sujeito reclamante em defender-se contra actos lesivos dos seus direitos, evitando-se, porém, o aproveitamento de uma litigiosidade aparentemente *fácil* como forma de impedir o normal desenvolvimento do processo executivo. De outro modo, ou seja, perante um cenário em que o órgão da execução fiscal não exerce qualquer apreciação nessa matéria, resulta que todas as reclamações tenham conhecimento imediato e, como tal, emerge, sem margem para dúvidas, um desequilíbrio de poderes. A invocação implícita de prejuízo irreparável será objecto, noutro plano, de outros considerandos. Antes de nos remetermos na análise concreta do regime de excepção, julgamos pertinente discorrer sobre este condicionamento temporal no contexto da proporcionalidade desta previsão normativa.

2. RESISTÊNCIA À PROPORCIONALIDADE NA PREVISÃO DE UM ELEMENTO TEMPORAL NO ACESSO À TUTELA JURISDICIONAL

O condicionamento temporal da tutela jurisdicional efectiva, em virtude da previsão de um regime regra de subida diferida que delimite, em termos temporais, o conhecimento da acção, tem sido visto como sendo violador da tutela jurisdicional efectiva a que alude o artigo 268.º, n.º4 da Constituição por violação do princípio da proporcionalidade. Este apontamento serve, igualmente, de apresentação do regime de excepção que amplifica o apartado que se seguirá.

Na verdade, acusa-se o regime regra de não preencher as exigências de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido restrito. Aliás, a própria jurisprudência tem vindo a ampliar o alcance da tutela judicial efectiva no sentido desta não se limitar à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva da AT, exigindo-se antes, que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível.²⁵² Como tal, a jurisprudência tem entendido alargar o elenco de ilegalidades previstas no n.º3 do artigo 278.º, retirando-lhe qualquer taxatividade ou tipicidade. A justificação para esse alargamento tem-se apoiado no facto de que seria desproporcional exigir aos executados que suportem prejuízos que

²⁵² Vide entre outros, o acórdão do STA, de 06.07.2011 (processo n.º 495/11-50), disponível no Diário da República, apêndice de 21.02.2012.

derivam da prossecução de uma execução que vise a cobrança de uma dívida que pode ser inexigível quando, por exemplo, poderá estar em causa a prescrição dívida exequenda.²⁵³

Assim, regressando à questão *sub judice*, o princípio da proporcionalidade assume três vertentes essenciais: i) a adequação, no sentido de que estabelece a conexão entre os meios e as medidas, bem como entre os fins e os objectivos, ii) a necessidade, que se traduz na opção pela acção menos gravosa para os interesses dos particulares e menos lesivas dos seus direitos e interesses e, por fim, iii) a proporcionalidade em sentido estrito, que se revê na consequência entre a acção e o resultado.²⁵⁴

Nessa medida a administração deve adequar os seus actos aos fins concretos que visem atingir, adequando as limitações impostas aos direitos e interesses dos contribuintes, donde subjaz a ideia de limitação do excesso. Fazendo a concatenação deste apontamento teórico com o tema, os direitos e interesses que podem colidir serão os relacionados exclusivamente com a tramitação e o decurso do processo de execução fiscal, portanto, com a cobrança coerciva da dívida exequenda. Nesta especial vertente julgamos cauteloso que se afira o conhecimento imediato da reclamação com especial sensibilidade do caso em concreto, ou seja, seria erróneo adoptar uma posição abstracta adoptando o regime excepcional - implicitamente como sendo um regime regra - de conhecimento imediato da reclamação.

Note-se que, deverá convir, estando a dívida já em estado avançado em termos de litigância executiva não pode o legislador ter querido proteger o executado ao ponto de o imiscuir de qualquer transtorno inerente a uma execução. É o próprio STA, que no acórdão de 02.04.2009, (processo n.º 430/09) a determinada altura diz (...) *Para o conhecimento imediato da reclamação judicial em execução fiscal, a lei não se preocupa com a tutela da simples utilidade que para o executado reclamante possa advir de um conhecimento judicial imediato da reclamação por si apresentada, nem com o mero prejuízo pessoal, social, económico ou financeiro que para o executado reclamante possa advir da não subida imediata a Tribunal da reclamação que tenha sido apresentada.*

Imagine-se, por exemplo, a situação em que o reclamante em sede de reclamação viesse pedir o reconhecimento da prescrição das dívidas em cobrança, ainda em fase anterior à

²⁵³ Vide os acórdãos do STA, de 06.07.2011 (processo n.º 495/11-50), disponível no Diário da República, apêndice de 21.02.2012, bem como demais jurisprudência citada, também do STA, de 09.08.2006, de 22.11.2011, de 02.03.2011, de 24.02.2011 e 09.02.2011, nos processos n.ºs 229/06, 165/11, 125/11, 50/11 e 1054/10, respectivamente.

²⁵⁴ O princípio da proporcionalidade na actuação da administração está previsto nos artigos 5.º, n.º2 do CPA e artigo 266.º, n.º2, da Constituição.

penhora. Se o pedido tivesse sido feito em momento anterior à penhora, na aplicação do regime regra, a subida dos autos seria diferida para depois da penhora (e não depois da venda, conforme posição já por nós assumida), sendo certo que se o pedido de reconhecimento da prescrição da dívida tivesse sido efectuado após a penhora, neste caso, já seria desproporcionado que a reclamação tivesse conhecimento apenas depois da venda. Como já tivemos oportunidade de dizer, a venda consubstancia um acto com acentuados efeitos ao nível da titularidade do direito de propriedade. Como tal, diferenciamos os efeitos da adopção de um regime regra consoante a subida diferida fosse delegada para depois da penhora ou da venda. Este é um exercício que se coaduna com a análise ao caso em concreto e como tal materialmente mais justo. Se na primeira situação o prejuízo irreparável não se mostra evidente já na segunda situação nem sequer se concebe a hipótese de prosseguir com a venda dos bens sem antes analisar a eventual causa de inexigibilidade da dívida. Daí o conhecimento imediato e justo da questão controvertida.

3. DO CONHECIMENTO IMEDIATO DA RECLAMAÇÃO – ASPIRAÇÃO A REGIME REGRA

3.1. APRESENTAÇÃO

Cumpre-nos agora discorrer sobre o regime excepcional depois de uma breve apresentação deste tema em contextualização com o princípio da proporcionalidade.

Fazendo uma interpretação literal da disposição normativa estatuída no artigo 278.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, verifica-se a cumulação de dois pressupostos para o conhecimento imediato da reclamação: i) fundamentação em prejuízo irreparável e ii) o prejuízo seja o efeito de uma qualquer ilegalidade. Vários são os conceitos jurídicos que resultam do texto normativo, desde logo o conceito indeterminado de *prejuízo irreparável* a que alude o proémio do n.º3, bem como a verificação de um *acto lesivo* de direitos e interesses legalmente protegidos.

A definição do conceito indeterminado de *prejuízo irreparável* é pressuposto à verificação da utilidade da reclamação para efeitos de subida imediata da reclamação, o mesmo é dizer que, (...) *a inutilidade resultante da subida diferida da reclamação é noção a definir em presença*

*da de prejuízo irreparável de que fala a lei (...).*²⁵⁵ Julgamos, contudo, excepcionar na verificação deste pressuposto o erro na verificação e graduação de créditos porque está expressamente prevista a subida imediata, em face do disposto na alínea e), do n.º 3 do artigo 278.º, do CPPT.²⁵⁶

Resta acrescentar que a conceptualização do conceito indeterminado de prejuízo irreparável assume especial densidade, razão pela qual passamos de seguida a uma análise deste conceito socorrendo-nos de outras formulações de diferentes ramos do direito. Segue-se depois um conjunto de notas sobre a delimitação do conceito de *quaisquer ilegalidades*, que constituem o segundo pressuposto.

3.2. CONCEITO JURÍDICO DE *PREJUÍZO IRREPARÁVEL*

O prejuízo irreparável consubstancia um conceito relativamente indeterminado. Ao recorrer a um conceito relativamente indeterminado, o legislador pretendeu que se permitisse uma avaliação, em concreto, da natureza do prejuízo (ou dano) de acordo com as regras da experiência comum e segundo um juízo de probabilidade (teoria da causalidade adequada).²⁵⁷ Ou seja, o presente conceito indeterminado, em princípio, há-de ser preenchido com as situações em que o conhecimento diferido da reclamação torne a acção inútil e inoperante, impondo-se que se ajuíze se a decisão controvertida produziu e esgotou os seus efeitos ou tenha formado um facto consumado por já não ser possível apagar as consequências resultantes desse conhecimento diferido. Tais consequências terão de ser irreparáveis não se bastando com as de difícil reparação nem com as de prejuízo considerável. Apenas nesta medida se poderá assegurar a tutela jurisdicional efectiva.

O legislador processual tem vindo a recorrer a este tipo de técnica legislativa de utilização de um conceito indeterminado em situações relacionadas com a imediata suspensão de efeitos de determinada situação controvertida. A suspensão está, nestas situações, geralmente associada à tutela jurisdicional imediata com vista à salvaguarda do efeito útil da

²⁵⁵ Cfr. acórdão do STA de 2006/08/09, processo n.º 0229/06.

²⁵⁶ Contudo, essa previsão seria dispensável porquanto, a verificação e reclamação de créditos ocorre, na prática, apenas a partir do momento em que fica disponível o produto da venda, sem prejuízo da convocação de credores e respectiva reclamação de créditos poder dar-se em momento anterior. O certo é que, por se encontrar informatizado todo o processo de verificação e de graduação, a sua tramitação depende da disponibilidade do respectivo produto da venda.

²⁵⁷ Vide o acórdão do TCA Sul, de 17.05.2011 (processo n.º 04745/11).

decisão objecto de recurso ou à prevenção da ocorrência de prejuízos cujo grau de protecção poderá variar consoante os casos.

Assim, podemos encontrar nas nossas legislações processuais expressões tais como “*prejuízo considerável*”²⁵⁸, “*prejuízos de difícil reparação*”²⁵⁹, “*prejuízos irreparáveis*”²⁶⁰, “*absolutamente inúteis*”²⁶¹. Surge-nos desde logo a seguinte questão: tratando-se de expressões literalmente distintas será também distinto o preenchimento de cada um daqueles conceitos relativamente indeterminados?

O direito processual civil tem associado ao *prejuízo considerável* a utilidade da acção que se pretende obter, sendo que tal utilidade deverá ser uma utilidade absoluta não se compaginando com uma mera ou eventual inutilidade. Na situação prevista no artigo 692.º, n.º3, do CPC estão em causa os efeitos do recurso de apelação, sendo, em regra, meramente devolutivos, isto é, não suspendem a imediata exequibilidade da sentença de 1ª instância. Porém, dependendo do preenchimento de certos requisitos pode existir efeito suspensivo daquele recurso.²⁶² Esta norma prevê, por um lado, situações *ex lege* as quais, pela sua natureza, provocam um efeito suspensivo automático como, por exemplo, acções sobre o estado das pessoas. Prevê, por outro lado, outras situações que provocam o mesmo efeito suspensivo mas que dependem do preenchimento de pressupostos objectivos, como sejam o oferecimento de uma caução e a existência do já mencionado *prejuízo considerável*.

O *prejuízo considerável*, tendo de ser alegado em requerimento e acompanhado do oferecimento de uma caução, é objecto de uma avaliação judicial concreta da sua natureza, sendo certo que poderá ser exigida prova daquele prejuízo. Não sendo invocado já nem se põe a questão do efeito suspensivo do recurso, salvo nas situações que, pela sua natureza está, especificamente, prevista a suspensão.²⁶³

Em sede de justiça administrativa, o CPTA prevê no artigo 120.º a possível existência de *prejuízos de difícil reparação* no âmbito de uma acção de natureza cautelar. Esta circunstância relacionada com o risco de ocorrer um prejuízo daquela natureza consubstancia um dos

²⁵⁸ Cfr. com o artigo 692.º, n.º4, do CPC.

²⁵⁹ Cfr. com o artigo 120.º, n.º1, alíneas b) e c), do CPTA.

²⁶⁰ Cfr. com o artigo 278.º, n.º3, do CPPT.

²⁶¹ Cfr. com o artigo 734.º, n.º2, do CPC.

²⁶² Pretende-se que a decisão que venha a ser proferida na sequência da interposição do recurso (no caso, referimo-nos ao recurso de apelação) seja susceptível de satisfazer o interesse que determinou essa interposição pelo facto de a decisão recorrida ter produzido os seus efeitos.

²⁶³ No sentido do acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 18.05.2006, (processo n.º 0632164), disponível em www.dgsi.pt.

apertados requisitos para que seja adoptada uma providência cautelar de natureza antecipatória ou conservatória. É procedente a providência cautelar nas situações em que se afigure evidente ao juiz que a pretensão formulada ou a formular no processo principal é de tal modo clara e notória que dispensa qualquer indagação de facto ou de direito, bastando a verificação dessa providência, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 120.º, do CPTA. O mesmo não ocorre nas situações previstas nas alíneas b) e c), porquanto, nestes casos, mostra-se necessário o preenchimento de requisitos de entre os quais pode ver-se a hipótese de ocorrência de *prejuízos de difícil reparação*. Com efeito, segundo aquelas alíneas b) e c), para que se possam acautelar ou antecipar provisoriamente os efeitos da acção definitiva, no pressuposto de que será favorável ao requerente a decisão a proferir na respectiva acção principal, o legislador consagrou na segunda parte daquelas alíneas a existência de um requisito relativo ao critério do *fumus boni iuris*, ou seja, tem de reconhecer-se a probabilidade de a pretensão formulada ou a formular no processo principal vir a ser julgada procedente. É na primeira parte daquelas alíneas que vem consagrado o requisito relacionado com os *prejuízos de difícil reparação* e onde se pode considerar integrado o conceito de *periculum in mora*, isto é, o fundado receio de que, proferida uma decisão, essa decisão já não venha a tempo de dar resposta adequada a situações jurídicas envolvidas em litígio, seja porque a evolução das circunstâncias durante a pendência do processo tornou a decisão puramente inútil, seja porque essa evolução produziu danos dificilmente reparáveis.²⁶⁴

Porém, como escrevem Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Cadilha, *...nem todos os prejuízos irreparáveis ou de difícil reparação justificam a adopção de providências cautelares, mas só aqueles que, pela sua gravidade a jurisprudência venha a seleccionar, para o efeito de considerar dignos de tutela preventiva*".²⁶⁵ Na verdade, tratando-se de uma providência cautelar de natureza antecipatória o legislador impôs um maior grau de exigência na verificação dos requisitos necessários para a sua concessão atentos os efeitos jurídicos inovatórios que geralmente está associada à providência cautelar desta natureza.²⁶⁶ Ou seja, a invocação destes

²⁶⁴ Vide o acórdão do TCA Sul, de 27.05.2010, (processo n.º 06153/10).

²⁶⁵ Em comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, notas ao artigo 120.º.

²⁶⁶ O grau de exigência já não é o mesmo quando perante um acto administrativo nulo, com efeito, segundo Colaço Antunes, (...) *nestes casos é até mais fácil o decretamento da providência cautelar, em obsequio à gravidade e evidência do vício. Bastará ao juiz aplicar um dos critérios para o decretamento da providência cautelar (...) acrescentando a doutrina que não há sequer que tomar em consideração os outros critérios (periculum in mora e ponderação dos interesses públicos e privados envolvidos) porque seria, obviamente, sarcástico admitir que a Administração pública possa prosseguir o interesse público através de actos nulos*, referindo-se à doutrina de Vieira de Andrade, *Lições de Justiça*

prejuízos não se compaginam com a simples invocação de incómodos inerentes e próprios de uma acção judicial deste tipo nem é dependente da insusceptibilidade de uma avaliação pecuniária dos prejuízos invocados.²⁶⁷

Literalmente distinto surge o conceito de actos *absolutamente inúteis* a que se refere o artigo 734.º, n.º2, do CPC. Nesta sede não se dá relevo à eminência de prejuízos mas apenas ao efeito útil a ser protegido pela subida imediata dos agravos. Com efeito, segundo aquele preceito normativo, deve subir de imediato o agravo cuja retenção o tornasse inútil ou inoperante, sendo certo que a jurisprudência tem interpretado de forma exigente o requisito da *absoluta utilidade*. A eventual retenção deverá ter um resultado irreversível quanto ao recurso, não bastando uma mera inutilização de actos processuais ainda que contrária ao princípio da economia processual.²⁶⁸

Feito um apontamento aos vários conceitos jurídicos vindos de outros ramos do direito, como forma de delimitar o conceito de *prejuízos irreparáveis* presente no n.º3 do artigo 278.º do CPPT,²⁶⁹ verificamos que a jurisprudência do contencioso tributário se tem apoiado, no preenchimento deste conceito, na do contencioso civil.²⁷⁰

Em suma o conceito jurídico de prejuízo irreparável tem sido interpretado de forma ampla de modo a proteger o efeito útil da decisão jurisdicional. Havendo prejuízo, só não se atende aos seus efeitos, de for reparável.

Deste parágrafo pode retirar-se três elementos essenciais ao regime da subida diferida: i) efeito *útil*, ii) *prejuízo* e iii) *reparação* desse prejuízo. A protecção do efeito útil tem sido determinada nos mesmos moldes da utilidade a verificar nos *agravos* em processo civil. Como

Administrativa, Revista do Ministério Público, n.º 123, ano 31, artigo *O mistério da nulidade do acto administrativo: morte e ressurreição dos efeitos jurídicos*, pág. 59.

²⁶⁷ Vide o acórdão do TCA Sul, de 17.06.2004 (processo n.º 00179/04).

²⁶⁸ Vide, por exemplo, o acórdão do STJ, de 21.07.1987 (processo n.º 039132). Este acórdão é citado na legislação anotada ao artigo 734.º, n.º2 do CPC, *Código de Processo Civil, Anotado*, volume 3º, artigos 676.º a 943.º, Coimbra Editora, 2003, pág. 155.

²⁶⁹ No ordenamento jurídico francês prevê-se no âmbito da acção judicial *référé-suspension*, (meio processual judicial pertencente ao direito comum que permite ao contribuinte francês recorrer de uma decisão da administração) a suspensão de um acto executório baseado em *doute sérieux e urgence*: (...) *Toutefois, la suspension de l'acte litigieux n'est possible que si un doute sérieux pèse sur la régularité de la procédure ou de l'acte d'imposition, et surtout si l'urgence le justifie – ce que le juge apprécie au regard de la gravité des conséquences que pourrait entraîner sur la situation du contribuable le recouvrement à brève échéance de l'impôt*. Ou seja, cabe ao juiz apreciar a gravidade das consequências que poderiam incidir sobre a não suspensão, no curto prazo, daquele acto, mediante o preenchimento, no caso concreto, do conceito indeterminado de *doute sérieux*.

²⁷⁰ A propósito dessa remissão veja-se, por exemplo, o acórdão do STA, de 29.07.2009 (processo n.º 0589/09), o qual, (...) *Trata-se de fórmula equivalente à da regra consagrada no artigo 724.º, n.º2 do CPC para os agravos: sobem imediatamente aqueles “cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis*.

tal, tem-se justificado a protecção da utilidade da acção com base no facto de o peticionante poder retirar qualquer utilidade na procedência dessa acção. Se, porventura, a subida diferida da reclamação puser em causa aquela utilidade não se avizinha como sendo coerente permitir a apreciação de uma questão controvertida quando o resultado não tivesse a validade de produzir o efeito pretendido. Note-se o entendimento do STA, no aresto de 29.07.2009, (...) *Na verdade, mal se entenderia que a lei, admitindo alguém a rebelar-se contra uma decisão, permitindo a sua reapreciação por outra entidade, só propiciasse a avaliação da pretensão do interessado quando desta apreciação não pudesse resultar nenhum efeito útil. Seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra — além de assim se consagrar um meio de reacção inconsequente, porque de todo desprovido de proveito.* (...) *A inutilidade resultante da subida diferida da reclamação é noção a definir em presença da de prejuízo irreparável de que fala a lei. É seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos. Não está em causa, pois, poupar o interessado a todo o prejuízo. Por isso se estabelece que as reclamações sobem imediatamente só quando a sua retenção seja susceptível de provocar um prejuízo irreparável (...)*²⁷¹. Note-se, porém, que nem todo o prejuízo é objecto de tutela. Com efeito, não se pretende proteger o executado de todo e qualquer prejuízo, como sejam os meros transtornos resultantes da instauração de uma execução fiscal. Restar dizer que a protecção do efeito útil, ainda que apenas em termos absolutos, justifica-se por via da premissa constitucionalmente prevista de tutela jurisdicional efectiva nos termos do artigo 268.º, n.º4, da Constituição.

Voltando ao preenchimento do conceito de prejuízo irreparável notamos ainda que no entendimento sufragado pelo STA, no acórdão de 17.05.2011, (processo n.º 04745/11), o conceito de dano irreparável se distingue do conceito de *dano de difícil reparação*²⁷². Estes conceitos também se distinguem do conceito de *prejuízo considerável*²⁷³. Segundo aquele aresto não basta, que o reclamante alegue e prove o risco de lesão considerável ou até de difícil reparação em resultado da actuação da administração no processo de execução fiscal, ou seja, é necessário, ao invés, que o dano invocado e objecto de prova preencha uma característica de irreparabilidade, isto é, que não seja susceptível de reparação. O prejuízo há-de ser analisado de acordo com as regras da experiência comum e segundo um juízo de probabilidade, tendo

²⁷¹ Os sublinhados são nossos. Vide, entre outros, o acórdão do STA, de 09.08.2006 (processo n.º 0229/06).

²⁷² Cfr. com o artigo 120.º, n.º1, alíneas b) e c), do CPTA.

²⁷³ Cfr. com o artigo 692.º, n.º4, do CPC.

presente a teoria da causalidade adequada, em que o carácter irreparável derive de uma conjuntura de impossível reparação ou reconstituição da situação existente.

Que tipos de prejuízos poderão ocorrer em execução fiscal? Em matéria de cobrança coerciva de tributos geralmente revelam-se apenas interesses patrimoniais, sendo certo que os prejuízos que se podem considerar como irreparáveis serão aqueles que não sejam susceptíveis de quantificação pecuniária. Não serão, no entanto, classificados como irreparáveis os meros prejuízos que se mostram associados a qualquer processo de execução fiscal, como os transtornos ou incómodos derivados da penhora ou da venda dos bens.²⁷⁴ Contudo, nem todo o tipo de prejuízos são relevados. Com efeito, os prejuízos sem natureza patrimonial, como seja, a protecção dos direitos ao bom-nome e reputação do executado, bem como à imagem e à protecção legal contra quaisquer outras formas de discriminação nem sempre sustentam a aplicação do regime excepcional.²⁷⁵

Por fim, no que diz respeito à *reparação* do prejuízo, resta dizer que o carácter irreparável deriva de uma conjuntura de impossível reparação ou reconstituição da situação existente. Vejamos o que diz a jurisprudência.

O preenchimento do conceito jurídico de prejuízo irreparável tem-se efectuado com base na utilidade da reclamação indo ao limite de se pretenderem assegurar ao executado as meras vantagens processuais. Nota-se, de facto, uma maior amplitude na interpretação deste conceito: *(...) Mas poderão haver outros direitos e interesses legalmente protegidos que ficarão irreversivelmente comprometidos se a reclamação não foi decidida imediatamente? A resposta não pode deixar de ser afirmativa. Tem-se por certo que nenhuma utilidade tem decidir sobre a invalidade do despacho reclamado no momento em que já se procedeu à venda dos bens penhorados. Na hipótese de anulação da decisão reclamada, nesse momento processual as possíveis vantagens da apensação jamais poderão ser conseguidas. Mas, apesar de o reclamante não lhe fazer qualquer referência, é sempre possível extrair vantagens processuais*

²⁷⁴ No sentido de Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. IV, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, pág. 305, comentário 5 ao art. 278º.

²⁷⁵ De facto, tratando-se de prejuízos que não sejam patrimoniais sem possibilidade de avaliação pecuniária, a prova de que esses prejuízos subsistem no caso da subida diferida da reclamação é mais exigente, porquanto o executado deverá demonstrar o prejuízo irreparável que invoca para sustentar o regime excepcional de subida imediata da reclamação, não se bastando, com a mera invocação desses prejuízos. Este foi o entendimento propugnado no acórdão do STA, de 17.05.2011, (processo n.º 04745/11). A questão em análise relacionou-se com a penhora de saldos das contas bancárias como meio de garantir o crédito exequendo pois implicaria para o executado restrições no acesso ao crédito bancário, ou o acesso a custo mais oneroso, bem como a inviabilização do prosseguimento normal da sua actividade, a existência de danos irreversíveis na sua imagem e incapacidade para gerar novos negócios.

*da apensação em fase anterior à venda, as quais ficarão comprometidas se não se decidir imediatamente o mérito da reclamação. Desde logo, as penhoras efectuadas podem já atingir o valor necessário e suficiente para assegurar o pagamento das quantias exequendas em todos os processos, dispensando assim a necessidade de mais penhoras. Se não houver apensação, o prosseguimento do processo pode implicar a realização da penhora de outros bens, com o consequente prejuízo para o executado. (...) Deste modo, porque é possível prognosticar vantagens processuais que ficarão irreversivelmente comprometidas se o mérito da reclamação não for decidido antes da venda, impõe-se a subida imediata (...).*²⁷⁶

Deste extracto de jurisprudência ressalta desde logo o seguinte: i) relevância do apuramento de possíveis vantagens para o executado na execução imediata do acto reclamado, ii) dispensa de invocação, pelo executado reclamante, das vantagens ou do efeito útil que pode retirar do conhecimento imediato da reclamação e, por fim, iii) alargamento da aplicação do regime excepcional. De facto, este parece ser o entendimento propugnado pela jurisprudência, aliás no sumário do acórdão supra em análise, diz-se expressamente que (...) Há irreparabilidade do prejuízo quando, fazendo um juízo de prognose, se considere que há posições jurídicas processuais do executado que ficarão irremediavelmente afectadas com a retenção da reclamação; Em princípio, deve ser o reclamante a especificar e alegar os elementos de facto demonstrativos da irreparabilidade dos prejuízos que sejam consequência directa e imediata da retenção da impugnação; Mas, porque se remete para um juízo de prognose anterior, deve aceitar-se que o tribunal possa avaliar a necessidade ou não de salvaguardar a utilidade da reclamação com base em dados objectivos, do processo, minimamente concretizáveis. (sublinhados nossos)

Notamos algumas reservas sobre o entendimento propugnado pela jurisprudência supra citada, porquanto a verificação de possíveis vantagens processuais como pressuposto de conhecimento imediato da reclamação extrapola, em nosso entender, o espírito do legislador quando consagrou o conceito jurídico de *prejuízos irreparáveis*. Desde logo porque este entendimento dispensa o requisito da prova dos prejuízos, bem como das possíveis vantagens processuais, centrando-se toda a questão à volta de um juízo de prognose anterior. Aquele exercício tende a elevar o regime excepcional a regime regra.

²⁷⁶ Os sublinhados são nossos. Reproduzimos um excerto do acórdão do STA, de 28.09.2011 (processo n.º 0748/11).

Resta acrescentar que em face da sua natureza, o pedido de suspensão do processo de execução fiscal tem sido igualmente visto pela jurisprudência²⁷⁷ como sendo um acto reclamável com subida imediata porquanto lhe está naturalmente subjacente a necessidade de preservar o seu efeito útil. Com efeito, independentemente da circunstância em que foi efectuado o pedido de suspensão da execução, perante o indeferimento deste pedido, não se consegue vislumbrar de que forma é que se poderia restabelecer em momento posterior (após a penhora, por exemplo) os mesmos efeitos de uma suspensão no momento em que é pedida. Notamos, porém, também algumas reservas quanto à imperatividade que envolve esta solução. Com efeito, poderão conflitar interesses opostos, em virtude de ser possível lesar o interesse público pelo efeito de uma protecção, arriscamo-nos a dizer, desproporcionada, da tutela jurisdicional efectiva do executado contrariando a desejada eficácia e a celeridade da cobrança em execução fiscal. Pois, por via da suspensão *automática* da eficácia do acto reclamado pode propiciar-se um risco sério de o executado alienar ou dispor do património em face da eventualidade de os autos não poderem prosseguir para penhora. Por isso é que não notamos qualquer censura jurídica se, se entender, que deve efectuar-se a penhora - garantindo assim o crédito tributário - e só depois apreciar o pedido de suspensão da execução. A possibilidade de o órgão da execução fiscal solicitar medidas cautelares enquanto se discute a legalidade do acto reclamado não se afigura, em nossa opinião, como sendo uma medida suficiente na protecção do crédito tributário, porquanto as medidas cautelares impõem apertados requisitos. Sempre se poderá dizer que na hipótese de o executado ser procedente na sua reclamação, a situação seria de fácil reconstituição bastando que o órgão da execução fiscal procedesse ao levantamento da penhora e determinasse a suspensão do processo de execução fiscal. Passemos ao segundo requisito para aplicação do regime excepcional que se detém nas ilegalidades que causem um prejuízo irreparável.

3.3.DO ELENCO DAS ILEGALIDADES PREVISTAS NO ARTIGO 278.º, N.º3 DO CPPT.

O artigo 278.º, n.º3 desenvolve um conjunto de ilegalidades que tendem, em conjunto com a eminência de prejuízo irreparável, para a apreciação imediata da questão controvertida.

²⁷⁷ Entre outros, ver o acórdão do STA, de 02.03.2005 (processo n.º 010/05).

As ilegalidades previstas nas várias alíneas do n.º 3 são: a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada, b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda, c) Incidência sobre bens que, não respondendo nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência, d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida, e) Erro na verificação ou graduação de créditos. Na verdade, as várias alíneas do n.º3 respeitam a actos relacionados com a penhora, com a prestação de garantia e, mais recentemente, com a verificação ou graduação de créditos²⁷⁸.

A penhora corresponde ao meio de efectivação da garantia patrimonial do crédito exequente que incide sobre bens e direitos do executado assegurando a viabilidade do crédito exequendo com futura venda executiva e consequente cumprimento forçado da obrigação. Consubstancia um ónus que pende sobre o património do devedor, pois limita a disposição do seu direito de propriedade e até de fruição dos bens, susceptível, por via disso, de lhe causar prejuízo irreparável na acepção daquele normativo legal, nomeadamente com a venda do bem e com a irreversibilidade geralmente associada à transferência do direito de propriedade.

A inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos prende-se com a impenhorabilidade de certos bens, como por exemplo, com a penhora de vencimentos de montante equivalente a um salário mínimo nacional²⁷⁹. A *ratio* desta norma remete para a protecção de direitos, liberdades e garantias, como seja, a protecção de um *mínimo de existência*. A limitação conferida à penhora pretende salvaguardar, no mínimo, a disponibilidade de rendimentos em montante equivalente a um salário mínimo nacional, por ser este o rendimento que se concebe como sendo o que garante um mínimo de existência condigna.

Na alínea a), o legislador prevê ilegalidade que decorre da extensão com que a penhora foi realizada. Aqui, em causa, poderá estar o princípio da Proporcionalidade nas suas vertentes da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido restrito. A essa protecção refere-se o artigo 217.º, do CPPT, segundo o qual, a penhora será feita somente sobre os bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acréscido.²⁸⁰ Porém, sendo o bem penhorado de valor manifestamente superior à dívida e seus acréscimos e, por hipótese, o devedor não possua

²⁷⁸ Redacção dada pelo artigo 126.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

²⁷⁹ Vide artigo 824.º, n.º1, alínea a), do CPC. As ilegalidades enumeradas no art. 278.º, n.º3 do CPPT assemelham-se às ilegalidades estatuidas em processo civil quanto aos limites das penhoras de bens.

²⁸⁰ Vide o acórdão do STA, de 07.10.2009 (processo n.º 0850/09).

qualquer outro bem de valor inferior susceptível de ser penhorado ou de lhe fazer incidir qualquer outro meio de garantia, questionamo-nos até que ponto o bem poderá ficar protegido.²⁸¹ Sempre dependeria do equilíbrio entre a vantagem do devedor em ver o seu bem protegido da penhora e a desvantagem do credor em não ver o seu crédito dotado de uma garantia.

A alínea b) do n.º 3 do artigo 278.º refere-se à penhora de bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda, na situação em que se penhoram bens em detrimento de outros aos quais é legalmente atribuída prioridade na penhora.²⁸² Julgamos incluir nesta alínea a violação do benefício de excussão prévia dos bens do devedor originário no âmbito do apuramento da responsabilidade subsidiária.²⁸³ Também poderá englobar uma situação em que são penhorados bens próprios dos cônjuges, a favor de dívidas comuns quando na realidade existem bens comuns suficientes para garantir a dívida.

No que respeita a penhora que incida sobre bens que, não respondendo nos termos de direito substantivo pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência, nos termos da alínea c), incluem-se as situações em que são penhorados bens que, não obstante fazerem parte do património do devedor, não são susceptíveis de ser abrangidos pela diligência de penhora, como sejam o caso da penhora de bens do herdeiro com desrespeito das regras fixadas no artigo 827.º do CPC.

Vistas as três primeiras alíneas como se relacionando com ilegalidades que possam ser cometidas com o acto de penhora, resta dizer que na invocação da ilegalidade prevista na alínea c), *imediata penhora dos bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo pela dívida exequenda e que não deviam ter sido abrangidos pela diligência*, é necessário, por um lado, que nesses autos se discuta a legalidade desse acto de penhora e, por outro, que esse acto seja susceptível de causar prejuízo ou dano irreparável o qual deve ser devidamente fundamentado pelo reclamante. Com efeito, no acórdão do TCA Sul, de 27.04.2010, foi proferido o entendimento, segundo o qual, a efectivação de uma penhora que incidia sobre um crédito detido pelo reclamante/executado não merecia o conhecimento imediato com o simples

²⁸¹ Vide a posição do Ministério Público proferida no acórdão do STA, de 07.10.2007 (processo n.º 0850/09), (...) *A seguir-se o entendimento da decisão recorrida, então bastaria a um executado reunir o seu património num único bem, de valor superior ao da dívida, para que o seu património não pudesse ser penhorado e vendido de modo a satisfazer o interesse do credor; (...) Será então que, sendo o valor do bem penhorado quase o triplo do valor da dívida exequenda – e só por esse facto-, a penhora deve ser considerada excessiva e ordenado o seu levantamento?* (...)

²⁸² É o caso por exemplo dos bens do devedor originário que respondem prioritariamente pela dívida.

²⁸³ Vide o artigo 23.º, n.ºs 2 e 3, da LGT.

argumento de que “...a persistir o depósito ordenado pela recorrente, causaria à reclamante prejuízo irreparável dado que pagaria ao IGFSS obrigação que não está obrigada a solver perante o credor originário”. Na verdade, o reclamante limitou-se, nesses autos, a fazer uma referência vaga e genérica do prejuízo irreparável traduzindo-o no não pagamento do que não estaria obrigado a pagar. Segundo o aresto, tal não procederia, uma vez que o pagamento indevido seria “ (...) *perfeitamente reembolsável.*”

A determinação de prestação de garantia indevida ou superior à devida, nos termos da alínea d), relaciona-se com a suspensão da execução.²⁸⁴ Neste ponto, estão contidas as situações em que se aprecia a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda, a exigibilidade da mesma dívida exequenda, ou então, a apreciação de um pedido de pagamento em prestações. Estas situações consubstanciam motivos para que se suspendam os autos de execução.²⁸⁵ Regra geral, a suspensão também obedece a outro pressuposto, que se relaciona com a prestação de garantia idónea, sem prejuízo, de poder ser dispensada a referida prestação de garantia. Nos termos do disposto no artigo 170.º do CPPT, a execução ficará suspensa até à decisão do pleito.²⁸⁶ Pode também suspender-se a execução, dispensando-se a prestação de garantia, em face da penhora sobre bens que garantam a totalidade da dívida exequenda e acrescidos.

Em suma, encontram previsão legal os seguintes tipos de garantias: i) garantia constituída mediante penhor ou hipoteca,²⁸⁷ ii) garantia bancária, caução, seguro-caução e qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente,²⁸⁸ iii) penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido,²⁸⁹ iv) deferimento de pedido de dispensa de prestação de garantia.²⁹⁰

²⁸⁴ Vide os artigos 52º, da LGT e 169º, 195º e 199º, todos do CPPT.

²⁸⁵ *Nestas situações cabem, mesmo que por mera interpretação declarativa, os casos em que seja determinado, indevidamente, um reforço da garantia prestada (...),* cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, II volume*, 5ª edição, Áreas Editora, 2007, pág. 666 em anotação n.º4 ao artigo 278º.

²⁸⁶ A execução fiscal não ficará suspensa pela simples dedução de incidente de arguição de nulidades processuais como a falta de citação do executado, vide o acórdão do STA, de 02.04.2009 (processo n.º 0225/09).

²⁸⁷ Cfr. com o artigo 195.º, do CPPT.

²⁸⁸ Cfr. com o artigo 199.º, n.º1, do CPPT. São caracterizadas pelo legislador como se tratando de *garantias idóneas*.

²⁸⁹ Cfr. com artigo o 169.º, n.º1, parte final, do CPPT.

²⁹⁰ Cfr. com o artigo 170.º, do CPPT. Consiste, na verdade, numa isenção do dever de prestar garantia.

O erro na verificação ou graduação de créditos surge de um aditamento recente a este normativo legal²⁹¹, por via da alteração da competência dos tribunais tributários nesta matéria²⁹², matéria esta que já foi objecto de apreciações em momento próprio nas partes I e II deste trabalho. Da decisão final de verificação, bem como da graduação dos créditos tributários reclamados nos termos do artigo 245.º do CPPT, cabe reclamação ao abrigo do artigo 276.º.

Resta dizer que o alcance e o sentido do conceito de prejuízo irreparável e da existência de uma qualquer ilegalidade deverá ditar-se pela subsistência de uma lesão de direitos subjectivos, bem como interesses legalmente protegidos, pois assim decorre do disposto no artigo 276.º do CPPT. Com efeito, faz sentido que não se incluam actos que pela sua natureza e pelo seu alcance não sejam susceptíveis de afectar direitos e interesses do executado, não se incluindo naturalmente os meros actos de trâmite. A propósito desta matéria realçamos a posição doutrinária de José Alberto dos Reis²⁹³ segundo a qual o despacho que manda proceder à penhora dos bens se esgota em si mesmo assumindo-se como sendo um acto de trâmite, *“Noutros termos: o despacho que manda proceder à penhora é, em tais circunstâncias, um despacho de tarifa, de tabela, que nada diz quanto à admissibilidade ou inadmissibilidade da penhora sobre os bens nomeados.* Este autor distingue os simples casos de ilegalidade objectiva dando o exemplo do despacho para penhora, pois não se aprecia qualquer questão material como seria a impenhorabilidade de determinado.

Com efeito, se bem interpretamos a posição do autor e adaptando-a ao processo de execução fiscal, na hipótese de ter sido proferido despacho para mandado de penhora, o órgão assumiria, à partida, que *não atentou* contra a legalidade de uma norma, que *não se apercebeu* dela, não sendo razoável pensar que o órgão quis, com o seu despacho praticar um acto desconforme à lei. Citando o autor, (...) *A interpretação natural e honesta da atitude do juiz é esta: ordenou a penhora, porque não lhe passou pela cabeça que ela pudesse ser ilegal.* Julgamos que o sentido da questão está no facto de o órgão executivo não ter em vista, com o mandado de penhora, pronunciar-se ou tomar determinada posição sobre a penhorabilidade ou

²⁹¹ Aditado pelo artigo 126.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

²⁹² Em rigor as alterações que entraram em vigor no dia 1 de Janeiro de 2011, resultam de:

- A verificação e graduação de créditos passar a ser da competência do órgão da execução fiscal, de harmonia com a nova redacção do artigo 245º do CPPT, em especial o n.º2;

- Deixaram de existir normas em vigor a prever e regular a tramitação do incidente de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, de harmonia com a revogação do artigo 243º e as novas redacções dos artigos 97º, 151º, 245º e 247º, todos do CPPT. (cfr. entre outras, sentença de 2011/01/25 do TAF Braga, processo, 1629/10.4BEBERG.

²⁹³ Vide *Processo de Execução*, 1.º volume, 3ª edição, Reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1985.

impenhorabilidade daquele bem, pois simplesmente decidiu penhorar. Porém, é no momento em que a penhora se efectiva que poderá ocorrer uma lesão dos direitos e interesses legalmente protegidos, porquanto, os seus efeitos jurídicos adquirem eficácia e produzem efeitos externos. Pelo que, o despacho que é recorrível não é o que corresponderia ao mandado mas sim ao acto que efectiva e concretiza a penhora.

3.3.1. DA TIPICIDADE ABERTA DO ELENCO DE ILEGALIDADES PREVISTAS NO ARTIGO 278.º, N.º3 DO CPPT.

O elenco das ilegalidades previstas no n.º3 do artigo 278.º tem sido entendido como sendo um elenco aberto em virtude da tutela jurisdicional efectiva de direitos e interesses legítimos, nos termos do n.º4 do artigo 268.º da Constituição.²⁹⁴

Como já dissemos, a tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos tem sido associada ao conhecimento imediato da acção contenciosa, tendo em vista evitar que o destinatário do acto incorra em prejuízo irreparável por via da aplicação da regra de conhecimento diferido. O que se pretende mediante aquela tutela expressiva é que se evitem os prejuízos que não sejam reparáveis e que não derivem dos meros inconvenientes próprios da execução.

Para o efeito, o fundamento na ocorrência de prejuízo irreparável tem prevalecido sobre a questão da tipicidade no elenco das ilegalidades previstas nas várias alíneas do n.º3 e explica a razão da superação dessa tipicidade. Com efeito, a norma que prevê o elenco das várias ilegalidades tem sido objecto de interpretações extensivas.²⁹⁵ Como tal, as ilegalidades então

²⁹⁴ Segundo J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa, Anotada, Artigos 108.º a 296.º*, 4ª Edição Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, anotação XVI, pág. 827, em anotação ao n.º4 do artigo 268.º da Constituição, os n.ºs 4 e 5 do artigo 268.º, (...) *constituem o corolário de uma notável evolução da justiça administrativa em Portugal*. No n.º4 tem previsão legal a tutela jurisdicional efectiva.

²⁹⁵ No sentido de se interpretar extensivamente o n.º3 do artigo 278.º, de modo a abranger também os demais actos causadores de prejuízos irreversíveis aos direitos e interesses legalmente protegidos do executado, vide o acórdão do STA, de 20.09.2011 (processo n.º 0748/11). Notamos contudo que é tida como contrária ao direito a interpretação extensiva de uma norma de carácter excepcional. Por isso, só encontramos um motivo bastante para que se justifica tamanha contrariedade, o valor vertido no princípio da tutela jurisdicional efectiva.

previstas evoluíram para um carácter meramente exemplificativo.²⁹⁶ A doutrina e a jurisprudência têm inclusive tentado ir ainda mais longe, colocando um óbice à subida diferida com base na utilidade da reclamação, isto é, nos casos em que a subida diferida se reconduzisse à denegação da possibilidade de reclamação por falta de qualquer efeito prático e útil.²⁹⁷

Como dissemos, justifica-se a protecção do efeito útil com o facto da LGT se vir aproximando da Constituição na tentativa de alargar a tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados.²⁹⁸ O modo mais eficaz de efectivar essa tutela não se subsume na formulação simples de que “a cada direito deve corresponder uma acção”²⁹⁹ ou na existência de meio processual mais adequado para fazer valer em juízo o direito de impugnar³⁰⁰, mas também no conhecimento oportuno de tal direito de forma que se salvguarde a utilidade da solução do litígio. Seria incoerente que se previsse um meio processual adequado a proteger um direito quando o seu resultado fosse produzido em momento que já se vê ultrapassado o seu efeito útil.³⁰¹

3.3.2. DA INVOCAÇÃO INDIRECTA OU NÃO EXPRESSA DE PREJUÍZO IRREPARÁVEL

Para terminarmos toda esta temática que envolve o elemento temporal na apreciação da questão controvertida levada a juízo, bem como na determinação dos pressupostos para o preenchimento do prejuízo irreparável, pretendemos finalizar retomando um tema que já acima demos referência e que se relaciona com a hipótese de o reclamante não invocar a eminência de prejuízo irreparável de modo expresso, fazendo-o de modo implícito.

²⁹⁶ No mesmo sentido, vide o acórdão do STA, de 22.09.2004 (processo n.º 0897/04), onde se admitem outras ilegalidades que não as elencadas no n.º3 do artigo 278.º do CPPT que sejam de relevância semelhante em termos de garantia do direito a tutela judicial efectiva previsto no artigo 268.º, n.º4 da CRP, numa posição de concordância com a do Conselheiro Jorge de Sousa.

²⁹⁷ Vide o acórdão do STA, de 02.03.2005 (processo n.º 010/05) e doutrina de Jorge Lopes de Sousa aí citada.

²⁹⁸ Cfr. com a alínea a) do n.º1 do artigo 51.º, da Lei 87-B/98 de 31 de Dezembro, bem como, alínea 29) do artigo 2.º, da Lei 41/98, de 4 de Agosto,

²⁹⁹ Esta formulação é utilizada por Joaquim Freitas da Rocha, *Lições ...*, pág. 241, a propósito da plenitude dos meios processuais.

³⁰⁰ Cfr. com o artigo 97.º, n.º2, da LGT.

³⁰¹ Porém, Jorge Lopes de Sousa, *Código ...*, 5ª edição, pág. 668, refere que isso não significa que deva ser admitida reclamação de todos os actos da administração tributária praticados no processo de execução fiscal, uma vez que uma coisa é saber quais os actos de que cabe reclamação, que sejam potenciadores de afectar direitos e interesses legítimos do executado, coisa diferente é, depois de se concluir que o acto é impugnável, saber qual é o seu regime de subida. A propósito dos actos reclamáveis remetemos para a parte II do presente trabalho onde se distinguem aqueles actos com os actos de trâmite.

A invocação expressa do prejuízo irreparável por parte do reclamante permite, desde logo, que se afira do entendimento de que se trata de uma reclamação que deve ter apreciação jurisdicional imediata termos do n.º3 do artigo 278.º do CPPT. Todavia, ainda que por mera precaução, se o reclamante entendesse invocar tal prejuízo para poder aceder mais rapidamente à tutela jurisdicional – quando, na realidade não existiria perigo de incorrer em prejuízo irreparável – sempre poderia incorrer em sanção pecuniária por litigância de má fé se se concluísse que não havia razão para ter sido invocado daquele prejuízo.

O que aqui importa definir é: i) por um lado, se há necessidade de invocação expressa do prejuízo irreparável por parte do reclamante, ii) de que modo se poderá aceitar a invocação do prejuízo de modo implícito ou, melhor dizendo, de forma indirecta. Note-se que, neste ponto, apenas nos debruçaremos sobre aspectos formais, sendo que o preenchimento do conceito jurídico de *prejuízo irreparável*/já foi supra analisado.

Em nossa opinião, o artigo 278.º, n.º3 não prevê que o reclamante tenha de invocar expressamente o prejuízo irreparável. Basta, por um lado, que o acto que potencialmente possa afectar um direito ou interesse legalmente protegido seja susceptível de lhe causar um prejuízo irreparável (ou na acepção que acima se adoptou, haja necessidade de salvaguardar o efeito útil da reclamação). Por outro, a invocação de prejuízo por ser feita, julgamos nós, de modo implícito. Neste caso, a verificação da invocação implícita do prejuízo pertence, numa primeira fase ao órgão da execução fiscal e numa segunda fase ao juiz.³⁰² Com efeito, o reclamante poderá invocar o prejuízo de forma indirecta recorrendo, por exemplo, a expressões, tais como, *“impacto e previsíveis consequências económicas gravosas”*, *“prejudica gravemente os seus meios de defesa e coarcta-lhe a possibilidade do exercício de todos os seus direitos processuais”* e, por fim, com a simples menção de que o acto se enquadra em uma das alíneas do n.º3 do artigo 278.º do CPPT. Note-se que, a simples menção do acto não é inovadora, porquanto como já tivemos oportunidade de demonstrar, estando em causa o acto vertido na alínea e) do n.º3, portanto, *Erro na verificação ou graduação de créditos*, é bastante a mera identificação do acto reclamado. Todavia, o órgão da execução fiscal apenas se vê vinculado a fazer subir os autos

³⁰² No sentido do propugnado no acórdão do STA, de 28.07.2007 (processo n.º 0596/10). Seguindo o entendimento deste aresto, se o interessado tiver invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata, o órgão da execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo, não poderá deixar de remeter os autos ao juiz para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer. No mesmo acórdão, já em relação ao juiz, entendeu-se que, não obstante a reclamação ter subida imediata, o juiz pode abster-se de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que a subida devia ocorrer.

imediatamente, nas situações em que o reclamante invoque expressamente o prejuízo irreparável, pois vêm-se algumas reservas em dotar de obrigatoriedade toda e qualquer reclamação independentemente do prejuízo.³⁰³ Ora, sabendo por um lado que o órgão da execução fiscal tem possibilidade de proceder à revogação do acto nos termos do n.º2 do artigo 277.º do CPPT, sempre se poderia solucionar o caso quando o reclamante viesse demonstrar e fundamentar, numa segunda fase, a possível eminência do dito prejuízo irreparável em reclamação autónoma, vindo ser-lhe procedente a sua pretensão ainda em sede administrativa. Se porventura o órgão da execução fiscal optasse por não revogar a decisão, aí então passaria a ter o dever de enviar a reclamação ao tribunal nos termos do n.º4 do artigo 278.º do CPPT para apreciação jurisdicional.

Assim, concluindo-se este apartado, revemo-nos numa interpretação jurídica em que o reclamante invocando expressamente a susceptibilidade de ocorrer prejuízo irreparável, o órgão da execução fiscal constitui-se no dever de remeter a reclamação à apreciação do juiz. Todavia, se o reclamante não o fizer de modo expresse, cabe ainda ao órgão da execução fiscal fazer uma apreciação no sentido de saber se o reclamante invoca o prejuízo de forma implícita ou não expressa.³⁰⁴ Dependendo do juízo feito, o órgão da execução fiscal procede igualmente à remessa dos autos se entender que o reclamante o fez de modo implícito. Se concluir que não foi invocado, então dá conhecimento dessa posição ao reclamante, sendo certo que este pode reclamar nos mesmos termos da questão principal. Note-se que, o órgão da execução fiscal pode revogar a decisão e proceder à remessa dos autos dando cumprimento ao desiderato do reclamante. Por fim, o órgão da execução fiscal deve verificar, ainda, se a reclamação se fundamenta em alguma das ilegalidades previstas no n.º3 do artigo 278.º do CPPT. Neste último caso, feito o juízo de apreciação, o órgão da execução fiscal profere uma decisão cujo conteúdo se destina apenas a avaliar o conhecimento, ou não, imediato da reclamação, sendo certo que, conforme já dissemos, desse despacho caberá sempre reclamação prevista no artigo 276.º, do CPPT. Assim, dependendo da decisão do órgão da execução fiscal, pode sempre o apresentante

³⁰³ Segundo o entendimento proferido no acórdão do STA, de 29.07.2010 (processo n.º 0596/10), a atribuição ao autor do acto reclamado do poder de apreciação dos pressupostos da subida imediata da reclamação, frustraria o objectivo da tutela jurisdicional pretendida pelo executado ou outro titular de interesse legítimo interveniente na execução fiscal, que é impedir a produção de prejuízos irreparáveis resultantes da subida a final.

³⁰⁴ Em sentido contrário, ver acórdão do TCA Sul de 6 de Março de 2007, processo 01654/07, onde se decidiu que, não tendo sido invocado qualquer prejuízo irreparável quer no requerimento entregue no Serviço de Finanças quer na reclamação para o Tribunal, é de considerar que não existe tal prejuízo, “...E, se bem que teoricamente a situação dos autos possa vir a, objectivamente, se traduzir numa situação de irreparabilidade, não está demonstrado nem sequer alegado que, concretamente e subjectivamente, tal venha a acontecer.”

da reclamação recorrer do despacho do órgão da execução fiscal com recurso ao mesmo meio processual, a reclamação. Pois, a decisão de aplicar o regime de envio diferido da reclamação não deixa de ser ela mesma um acto decisório. Porém, o único objecto de apreciação desta reclamação subsume-se ao conhecimento ou não imediato da reclamação. Apreciada a questão da subida imediata da execução, se o juiz entender que a reclamação deve ter essa apreciação imediata, pode prosseguir com a apreciação da primeira decisão controvertida até porque tem na sua posse as duas reclamações, as quais foram enviadas em conjunto. Pode parecer uma solução rebuscada, contudo, pensamos ser a solução que se adequa ao regime regra previsto no artigo 278.º pois, não obstante esse regime estar em superação por via da constante aplicação do regime excepcional pelos sujeitos intervenientes, na verdade pretende-se preservar a letra da lei. Perante este cenário possivelmente seria dado um maior equilíbrio das posições dos sujeitos face ao eventual uso excessivo deste meio processual como forma de conseguir uma suspensão da eficácia do acto, quando na realidade não existe motivo suficientemente forte para tal. Com efeito, o envio imediato da reclamação ao tribunal e a sua tramitação como processo urgente confere uma suspensão da produção de efeitos do acto reclamado. Para melhor entendermos a repercussão do efeito suspensivo de uma reclamação num processo de execução fiscal, passamos de seguida a tecer algumas notas que consideramos pertinentes.

4. DO EFEITO SUSPENSIVO – ESTABELECIMENTO DE UM REGIME

O efeito suspensivo decorrente da apresentação da reclamação do artigo 276.º do CPPT pode ser aferido em duas fases: i) o momento em é apresentada a reclamação e ii) o momento em que o órgão da execução fiscal deve remeter a reclamação ao tribunal. Quanto ao alcance do efeito suspensivo, cumpre também distinguir a suspensão da eficácia do acto reclamado com a suspensão da execução propriamente dita. Assim, colocaremos em análise aspectos temporais do regime suspensivo da reclamação e aspectos relacionados com o alcance e a natureza da suspensão.

Com efeito, um factor relevante para se poder apreciar o efeito suspensivo relaciona-se com o momento do envio da reclamação ao tribunal e não aquele em que o órgão da execução fiscal recebe o impulso (petição inicial) da reclamação. Este lapso temporal subsume-se ao período que medeia a apresentação da reclamação e o momento do conhecimento da questão

controvertida, o qual coincidirá certamente com o prazo que o órgão da execução fiscal possui para se pronunciar sobre a possibilidade de revogar o acto reclamado, que é um período relativamente curto, de dez dias. No período que medeia o recebimento da reclamação e a decisão do seu envio ao tribunal, o órgão da execução fiscal deve, desde logo, abster-se de executar a produção de efeitos do acto reclamado.

Por outro lado, nos casos em que os autos têm subida imediata o órgão da execução fiscal fica, em princípio, a partir do momento em que a reclamação é enviada ao tribunal para ser apreciada, impossibilitado de dar seguimento à produção de efeitos do acto controvertido.³⁰⁵ Essa parece ser a actual posição do legislador na redacção dada ao artigo 97.º, n.º, alínea n), do CPPT, *O recurso dos actos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso*, pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (com entrada em vigor em 01.01.2013). Com efeito, com a redacção anterior pensava-se que a reclamação seria de intercalar no processo de execução fiscal e, como tal, era remetida ao tribunal não só a reclamação como tudo o que tivesse sido processado, contendo todos os documentos integrantes do processo, o que, na verdade equivalia à suspensão total do processo de execução fiscal.

Na altura, já apresentávamos algumas reservas sobre o alcance suspensivo da reclamação, porquanto, não víamos substrato jurídico para defender que a reclamação faria suspender todo e qualquer prosseguimento dos autos de execução fiscal. Na verdade, não se justificava, em nossa opinião, a suspensão de toda e qualquer actuação do órgão da execução fiscal. Por mera hipótese académica, não fazia sentido que a decisão controvertida incidisse sobre um acto de penhora e que, por via disso, não se pudesse penhorar outros bens quando o montante da dívida o justificasse. Julgamos que o legislador veio solucionar esta questão. Vejamos como. Com efeito, prevê-se agora expressamente que nos casos de subida imediata o recurso dos actos segue por apenso, o que na verdade, julgamos nós, autonomiza o objecto da reclamação dos restantes actos do processo de execução fiscal. Assim, serão abertos tantos apensos, quantos os processos de reclamação que possam surgir no decorrer do processo de execução fiscal.

Outra questão que logramos trazer ao discurso relaciona-se com o facto de ser dúbio que a reclamação esteja legalmente configurada como sendo uma causa suspensiva do

³⁰⁵ Pode dizer-se que ocorre o que em direito administrativo é intitulado de *suspensão judicial da eficácia dos actos administrativos*.

processo de execução fiscal. De facto, se atendermos à redacção do artigo 169.º do CPPT, a reclamação de actos proferidos em execução fiscal não é sequer mencionada. Porém, não parece ser esse o sentido da letra da lei no artigo 52.º da LGT, pois prevê-se no n.º1 que, *A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda (...)*. Note-se porém que estas causas de suspensão funcionam no sentido de lhes estar subjacente a invocação de uma ilegalidade praticada na liquidação da dívida exequenda ou uma qualquer situação de inexigibilidade da dívida exequenda.³⁰⁶

Neste sentido, tratando-se de uma ilegalidade que coloque em causa a exigibilidade da dívida exequenda, como seria, a título de exemplo, a prescrição daquela dívida, poderá aceitar-se que, nestes específicos casos, se possa propugnar que a reclamação se insere no conjunto de causas de suspensão do processo de execução fiscal. Neste caso, a suspensão dependerá, à semelhança dos restantes meios processuais então previstos, de uma efectiva prestação de garantia.³⁰⁷

Coisa diferente é quando a alegada ilegalidade cometida no acto reclamado não contende com a exigibilidade da dívida exequenda, onde se incluem a maioria dos actos possíveis de praticar no processo de execução fiscal, desde logo, a título exemplo, os actos relacionados com a penhora de bens. Com efeito, o que aqui está em causa é a validade do acto de penhora. Se, de facto, foi cometida uma qualquer ilegalidade no despacho da penhora ou se esta atinge qualquer direito substantivo do executado, o acto é neutralizado na produção de efeitos, ainda que apenas o possa ser provisoriamente, por via do instituto da suspensão da eficácia do acto, por recurso judicial.

Independentemente do entendimento que se possa dar ao alcance suspensivo da reclamação, temos no entanto, como certo, que se deve ressaltar daquela suspensão a possibilidade de o órgão da execução fiscal praticar medidas de natureza cautelar, em prol do interesse na eficácia da cobrança, mediante a apreensão de bens (nos termos do disposto no

³⁰⁶ No sentido propugnado por Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva e Sousa, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária, anotada e comentada*, 4ª edição, editora *encontro da escrita*, Maio, 2012, pág. 423.

³⁰⁷ Veja-se o entendimento propugnado no acórdão do STA, de 26.04.2012, (processo n.º 303/06) segundo o qual, (...) *Nos termos dos artigos 52º n.º 1 da Lei Geral Tributária e 169.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a execução fiscal suspende-se, após a penhora ou prestação de garantia, se estiver pendente processo em que se discuta a legalidade da dívida exequenda .II - Questiona essa legalidade o executado que pretende estar prescrita a dívida*. (o sublinhado é nosso)

artigo 214.º do CPPT) quando haja receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido, o que se justifica pelo facto do processo de arresto decorrer de forma autónoma.³⁰⁸

Resta analisar a questão *sub judice*, a suspensão da eficácia do acto reclamado.

Com efeito, o objecto imediato é a suspensão da eficácia do acto reclamado. Os efeitos jurídicos do acto reclamado são neutralizados quando se afigurem ser susceptíveis de causar prejuízos irreparáveis ou de perda de utilidade da reclamação, ficam suspensos durante o tempo necessário para a obtenção da sentença final, como forma de assegurar a situação de facto preexistente, como modo de evitar a frustração dos efeitos ulteriores da sentença e a garantir a sua eficácia.³⁰⁹

Por outro lado, do ponto de vista dos interesses estaduais, v.g. AT, atente-se que a suspensão é fortemente condicionada pela importância e relevo que se dá ao possível prejuízo para o interesse público.

A suspensão da eficácia dos actos administrativos, onde incluímos como dissemos a suspensão dos actos reclamados, tem como fio condutor questões relacionadas com a presunção da legalidade desse mesmo acto. O que na realidade entra em confronto perante a suspensão de um acto é: i) o efeito, ou seja, a possibilidade de existir um dano, ii) os interesses da tutela jurisdicional efectiva do destinatário do acto e iii) o já mencionado interesse público. Este interesse público, segundo Vieira de Andrade, não é aquele interesse genérico subjacente à prática de qualquer acto administrativo, mas um interesse específico, concreto, que exige a produtividade imediata do acto objecto da suspensão.³¹⁰

Assim, o que caracteriza a suspensão é, na realidade, uma causa destabilizadora da relação jurídica porquanto, com a paragem de produção de efeitos de um acto, entram em choque a protecção dos interesses do lado activo e uma diminuição das garantias do lado passivo, pelo que, o regime suspensivo da reclamação, ainda mais tratando-se de actos praticados no âmbito de um processo executivo onde está sempre presente o *fantasma* da

³⁰⁸ Podemos classificar tais medidas como *medidas cautelares de natureza conservatória*.

³⁰⁹ No sentido de MAÇÃS, Maria Fernanda dos Santos, *A suspensão Judicial da Eficácia dos Actos Administrativos e a Garantia Constitucional da Tutela Judicial Efectiva*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1996, pág. 44. Fizemos uma adaptação da posição da autora ao acto reclamado em processo de execução fiscal.

³¹⁰ Vide *Interesse Público, Dicionário Jurídico da Administração Pública*, vol.V, Lisboa, 1993, pág. 275. Acolhemos o conceito de interesse público do autor, como sendo um conceito restrito, jurídico e administrativo, como valor que justifica e dá fundamento à actividade da Administração Pública, corporizando os fins e tarefas que lhe cabe realizar na divisão constitucional dos poderes.

dissipação do património do devedor, deverá ponderar-se com certa exigência e ter sempre presente uma efectiva irreparabilidade de prejuízos inerentes ou absoluta inutilidade da reclamação.

Na verdade, pondo de parte toda uma doutrina que rodeava o facto de a reclamação dever ser intercalada no processo de execução fiscal e, por via disso, estar implícito uma suspensão automática não só do acto reclamado como também do processo de execução fiscal, julgamos ser oportuno inovar no discurso apoiando-nos na nova redacção do artigo 97.º, n.º 1, alínea n) do CPPT.³¹¹ A questão é de manifesta simplicidade nas situações em que se aplique o regime da subida diferida dos autos, isto é, a reclamação não produz qualquer efeito suspensivo imediato, pois a execução prossegue normalmente. O problema coloca-se quando a questão tem conhecimento imediato. Assim, em face da actual redacção parece-nos que o legislador pretendeu esclarecer que não está implícita na reclamação uma suspensão do processo de execução fiscal e que os seus efeitos se circunscrevem à eficácia do acto. Se, porventura, o acto reclamado contender com exigibilidade da dívida exequenda, então para que se suspenda o acto (equivaleria suspender o processo de execução), deve dar-se cumprimento ao disposto no artigo 52.º, n.º 1, da LGT e consequente necessidade de ser prestada uma garantia.

Resta dizer que, através da reclamação pode o executado conseguir provocar um efeito correspondente a uma *mini – suspensão* do processo executivo.³¹² De facto, considerando que da apresentação da reclamação se denota desde logo um efeito suspensivo automático do acto controvertido, sem necessidade de constituir garantia para esse efeito, a reclamação tem vindo a ser sido usada pelos contribuintes executados como uma forma de provocar a paragem imediata do processo e evitar, por exemplo, a venda do bem penhorado mediante a reclamação do próprio acto de marcação da venda. Outro exemplo curioso resulta do facto de, tendo sido pedida a suspensão da execução e indeferida pelo órgão da execução fiscal por manifesta

³¹¹ Vide o acórdão do STA, de 03.04.2013 (processo n.º 0450/13) onde é feito um levantamento das posições doutrinárias relacionadas com a suspensão do processo de execução fiscal.

³¹² Esta mini-suspensão corresponderia ao denominado “mini-sursis” pela doutrina francesa, nos casos em que o contribuinte beneficiou de uma paragem do processo, à excepção de medidas cautelares de natureza conservatória, durante o período em que a reclamação estaria a ser apreciação jurisdicionalmente. Cfr. *Conclusions de M. LE COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT G. MACHELIER, no âmbito do processo CE, Sect., 25 avr. 2001, rec. N.º 230 166 e rec. N.º 230 345, SARL Janfin in Revue de Droit Fiscal, n.º 25 de 25.06.2001, Editions du Juris – Classeur.* Com efeito, segundo este comissário, passamos a reproduzir, *Lorsqu'un contribuable ne peut bénéficier du sursis legal de paiement parce qu'il n'a pas constitué de garanties ou a offert des garanties jugées insuffisantes, il n'est pas dépourvu de toute protection. En effet, selon ces dispositions le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés jusqu'à la saisie inclusivement. Mais la vente ne peut être effectuée ou la contrainte par corps ne peut être exercée jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'Administration soit par le tribunal compétent. Le contribuable bénéficie donc selon la formule consacrée d'un <<mini-sursis>>.*

improcedência, o executado com a reclamação consegue de facto ver-lhe sido concedido o mesmo efeito que pretendia com o pedido, no menos, até à decisão da reclamação.

5. NOTAS SOBRE ASPECTOS FORMAIS DE UM PROCESSO URGENTE

A reclamação segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter³¹³. Assim decorre do n.º5 do artigo 278.º, do CPPT.

No que diz respeito ao alcance desta norma, o nosso entendimento vai no sentido de que as regras dos processos urgentes serão de aplicar a todas as reclamações e não apenas àquelas que tenham subida imediata.³¹⁴

Com efeito, pretende-se com a tramitação urgente do processo salvaguardar a celeridade na cobrança do crédito tributário. Compreende-se que assim seja porque não se justifica que o processo esteja parado por um período longo quando na realidade o que está em discussão não é a exigibilidade ou inexigibilidade da quantia exequenda mas sim a legalidade ou validade de determinado acto que, em princípio, não é susceptível de pôr em causa a

³¹³ Cfr. com o artigo 278.º, n.ºs 3 e 5, do CPPT.

³¹⁴ No mesmo sentido do acórdão do STA, de 19.03.2009 (processo n.º 526/08), que apresenta o seguinte sumário: *I – A decisão do chefe do serviço de finanças de ordenar a reversão, indeferindo diligências pedidas pelo revertido, é susceptível de reclamação perante o juiz competente, nos termos do artigo 276.º, do CPPT. II – A reclamação segue as regras dos processos urgentes, quer tenha subida imediata, quer suba a final - art. 278.º, n.º 5, do CPPT. III – Assim, as alegações têm que acompanhar o requerimento de interposição do recurso – art. 283º do CPPT.* (o sublinhado é nosso) Com efeito, é nossa opinião, que quando o legislador remete a aplicação das regras dos processos urgentes para a reclamação referida no presente artigo (artigo 278.º) não está a referir-se especificamente às reclamações de subida imediata mas sim a todas as reclamações, porquanto, note-se que, logo no n.º1 do art. 278º se prevê o regime regra de subida diferida das reclamações e, que no n.º3 encontra previsão o regime excepcional de subida imediata. Se o legislador pretendesse circunscrever a aplicação das regras dos processos urgentes às reclamações com subida imediata, o mais natural é que na redacção do n.º5 remetesse para a reclamação prevista no n.º3 do presente artigo ao invés de remeter para a reclamação prevista no presente artigo. Acresce que, pensamos não haver relação directa entre a questão do momento da subida da reclamação e a relativa à aplicação das regras dos processos urgentes. Por um lado, o momento da subida é relevante para que sejam evitadas as situações em que o prosseguimento da execução fiscal cause prejuízo irreparável ou perda de efeito útil da reclamação, sendo que a questão se centra antes na necessidade de suspender a execução do acto decisório e não da urgência da decisão judicial.

Em sentido diverso veja-se a posição adoptada por Jorge Lopes de Sousa, em nota de rodapé à anotação 10 a) do artigo 278.º do CPPT, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, vol. III, 6ª edição, pág. 315.

Ver também remissão doutrinário do acórdão do STA, de 29.06.2004 (processo n.º 178/04) "Donde a definitiva conclusão geral:- o meio processual de reclamação das decisões do órgão da execução fiscal p. nos artigos 276.º a 278.º do CPPT tem carácter urgente; e, uma vez em tribunal, a reclamação «segue as regras dos processos urgentes» (n.º 5) qualquer que seja o seu fundamento- cf. A. José de Sousa e Silva Paixão, *CPPT Anotado*, 1ª ed. pág. 710."

exequibilidade dos montantes em cobrança. Na realidade, também se compreende que assim seja o facto de ter sido estipulado o regime regra de subida diferida, seja após a penhora ou após a venda, para que o processo de execução fiscal não esteja constantemente a sofrer paragens por via da interposição de reclamações dos actos. A ser assim e tendo presente que no processo de execução podem ocorrer sucessivas vendas de bens penhorados então poderíamos cair numa situação em que o processo de execução fiscal se prolongaria indefinidamente para além do razoável.

Assim, a atribuição do carácter processual urgente tem várias consequências: i) os processos correm em férias judiciais³¹⁵, ii) os actos da secretaria são praticados no próprio dia com precedência sobre quaisquer outros³¹⁶, iii) a apreciação da reclamação é prioritária relativamente a quaisquer processos que não tenham carácter de urgentes³¹⁷, iv) a decisão final deve ser proferida, na 1ª instância, dentro do prazo de 90 dias a contar da sua instauração.³¹⁸

6. DAS CONSEQUÊNCIA DA LITIGÂNCIA DE MÁ FÉ

Associado à invocação de prejuízo irreparável sem qualquer fundamento razoável está a possibilidade de ser aplicada uma sanção pecuniária pois considera-se que há má fé naquela invocação quando não tem razão de ser, conforme ao disposto no artigo 278.º, n.º6, do CPPT.

A intenção do legislador está em evitar que a reclamação seja utilizada como um meio de entorpecer a tramitação do processo de execução fiscal pondo em causa o interesse subjacente àquele processo no sentido de ser o mais célere possível.

Note-se que a disposição legal em análise estabelece um regime de litigância de má fé distinto do previsto no artigo 456.º do CPC, porquanto, enquanto neste a litigância só é considerada de má fé quando se apure dolo ou negligência grave, naquele a litigância basta-se da simples negligência.³¹⁹ Os dois regimes também se distinguem, uma vez que o disposto no artigo 278.º, n.º 6 do CPPT pune a litigância de má fé com uma sanção pecuniária enquanto no

³¹⁵ Cfr. com o artigo 36.º, n.º2, do CPTA e artigo 144.º, n.º1, do CPC.

³¹⁶ Cfr. com o artigo 36.º, n.º2, do CPTA.

³¹⁷ Cfr. com a parte final do artigo 278.º, n.º5, do CPPT.

³¹⁸ Cfr. com os artigos 96.º, n.º 3 e 278.º, n.º5, ambos do CPPT. Os prazos máximos gerais para a conclusão dos processos judiciais tributários estão previstos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 96.º, do CPPT.

³¹⁹ Neste sentido ver acórdão do STA, de 06.04.2005 (processo n.º 0226/05).

artigo 456.º do CPC prevê a condenação com multa e eventualmente indemnização à parte contrária a pedido desta.³²⁰

A condenação em sanção pecuniária por litigância de má fé pode advir, a título de exemplo, devido à invocação da existência de possível prejuízo irreparável quando não haja fundamento, com o único propósito do envio imediato da reclamação ao tribunal. Isto é, quando o litigante invoca factos que não sejam verídicos com o simples propósito de provocar a subida imediata da reclamação e assim protelar o andamento dos autos de execução.³²¹

Assim o valor jurídico a preservar advém da conduta censurável que resulta do facto de se provocar a subida imediata dos autos, desde que, tal comportamento tenha subjacente única e simplesmente a suspensão (ilícita) da eficácia do acto reclamado.

7. DO RECURSO JURISDICIONAL DA DECISÃO PROFERIDA PELOS TRIBUNAIS DE 1ª INSTÂNCIA

As decisões proferidas pelos tribunais de 1ª instância são susceptíveis de recurso jurisdicional para tribunal de instância superior nos termos dos artigos 279.º e seguintes do CPPT, sendo certo que o artigo 279.º do CPPT distingue por um lado recursos dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário (alínea a)) e, por outro, os recursos dos actos jurisdicionais no processo de execução fiscal (alínea b)), designadamente, i) decisões sobre incidentes, ii) oposição, iii) pressupostos da responsabilidade subsidiárias, iv) verificação e

³²⁰ Como incisivamente escreveu Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. II, pág. 263: «*não basta, pois, o erro grosseiro ou culpa grave; é necessário que as circunstâncias induzam o tribunal a concluir que o litigante deduziu pretensão ou oposição conscientemente infundada*», sendo que «*a simples proposição da acção ou contestação, embora sem fundamento, não constitui dolo porque a iniciativa da lei, a dificuldade de apurar os factos e de os interpretar, podem levar as consciências mais honestas a afirmarem um direito que não possuem ou a impugnar uma obrigação que deversem cumprir; é preciso que o autor faça um pedido a que conscientemente sabe não ter direito; e que o réu contradiga uma obrigação que conscientemente sabe que deve cumprir*», cit. do acórdão do STA, de 06.04.2005, (processo n.º 0226/05).

³²¹ Vide o acórdão do STA, de 09.08.2006, (processo n.º 0690/06), cujo sumário se transcreve: *I - Justifica-se a condenação do reclamante em sanção pecuniária por litigância de má fé, nos termos do artigo 278º n.º 6 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, se requereu a imediata subida a juízo da reclamação do despacho que determinou a penhora invocando um «prejuízo irreparável» sem fundamento razoável. II - É o caso do reclamante que alega a penhora de bens imóveis, quando penhorados só foram móveis; que atribui a esses bens uma função que eles, por sua natureza, não podem desempenhar; que diz ser o valor atribuído aos bens penhorados de € 300.000,00, quando o é de € 60.000,00; e que acusa esse valor de corresponder a 1/5 do real, sem nada provar.* Neste aresto ficou apurado que a recorrente havia invocado factos não verídicos sendo que não podia deixar de conhecer essa inveracidade, quer por serem factos pessoais, quer por lhe terem sido comunicados pela Administração Tributária.

graduação definitiva de créditos, v) anulação da venda e vi) recursos dos demais actos praticados pelo órgão da execução fiscal.

O processo judicial tributário compreende nos termos do artigo 97.º do CPPT vários tipos de impugnação judicial, acções de reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, as providências cautelares adoptadas pela administração tributária, meios de intimação para consulta de processos, produção antecipada de prova e intimação para comportamento, entre outros meios processuais previstos na lei. Neste sentido, todas os actos/decisões jurisdicionais praticados no âmbito de um processo judicial tributário são susceptíveis, em princípio, de recurso jurisdicional, sem prejuízo de deverem estar preenchidos outros requisitos, como sejam, os relacionados com o valor da alçada, bem como questões relacionadas com a natureza da matéria controvertida onde se releva o facto de se tratar de matéria de facto ou de direito.

No que diz respeito ao recurso de actos jurisdicionais praticados no processo de execução fiscal, distinguem-se as decisões judiciais proferidas em 1ª instância na sequência de: i) incidentes (embargos de terceiro, por exemplo), bem como ii) decisões judiciais proferidas na sequência de recursos sobre a decisão de verificação e graduação definitivas de créditos (definitivas, porquanto se trata do recurso jurisdicional da decisão de verificação e graduação de créditos que tenha sido já objecto de reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT, sendo certo que estas decisões se incluem logo na alínea a) do n.º1 do artigo 279.º pelo facto de a reclamação configurar um meio processual judicial dos enumerados no artigo 97.º do CPPT), iii) decisões judiciais que tenham incidido sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária (no âmbito de uma reversão das dívidas do devedor originário para os respectivos responsáveis subsidiários) e iv) oposição, neste aspecto, pensamos que o legislador pretendeu incluir aqui a figura de oposição á execução fiscal e, por fim, v) decisões de anulação na sequência de um pedido de anulação de venda³²² e demais actos praticados pelo órgão da execução fiscal. Note-se que o pedido de anulação de venda é requerido junto do órgão da execução fiscal. A decisão que venha a ser proferida por este órgão é susceptível de ser reclamada nos termos do artigo 276.º, do CPPT. E só a partir daí, portanto, perante uma decisão jurisdicional é possível interpor um recurso jurisdicional.

³²² O pedido de anulação de venda tem previsão legal no artigo 257.º, do CPPT.

Em matéria de recursos jurisdicionais no contencioso tributário vigoram, no entanto, os seguintes regimes: i) de recursos em processos regulados pelo CPPT³²³, ii) de recursos em meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária³²⁴, iii) de recursos em processos de contra-ordenação tributária.³²⁵

Os Tribunais competentes para o conhecimento dos recursos jurisdicionais em matéria de contencioso tributário são o Tribunal Central Administrativo (TCA) e o Supremo Tribunal Administrativo (STA). No STA compete à Secção do Contencioso Tributário a decisão sobre recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito, recursos dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos, proferidos em 1º grau de jurisdição e recursos de acórdãos dos tribunais centrais administrativos nos casos previstos no artigo 150.º do CPTA, ou seja, questões que, pela sua relevância jurídica ou social se revistam de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito).³²⁶ Ao pleno da Secção Contencioso Tributário compete a decisão sobre recursos de acórdãos proferidos pela secção em 1º grau de jurisdição e recursos de uniformização de jurisprudência.³²⁷

Por fim, no que diz respeito ao TCA enquanto tribunal de recurso, compete-lhe decidir sobre recursos de decisões dos tribunais tributários com fundamento em matéria de facto ou de facto e de direito.

³²³ Cfr. com os artigos 280.º a 291.º, do CPPT.

³²⁴ Cfr. com os artigos 2.º, alínea c), 97.º, n.ºs 2 e 3 e 279.º, n.º2, todos do CPPT, regulados pelos artigos 140.º a 152.º, do CPTA ou pelos artigos 102.º a 115.º da LPTA para processos pendentes em 31.12.2003.

³²⁵ Vide os artigos 83.º a 86.º, do RGIT, com remissão para o Regime Geral das Contra-Ordenações e para o Código de Processo Penal.

³²⁶ Vide o artigo 26.º, do ETAF. Nesta exemplificação logramos dar referência à competência em matéria de recursos jurisdicionais no contencioso tributário em matéria de processos judiciais tributários sendo certo que a estes tribunais também lhes estão reservadas outras matérias. Cfr. com os artigos 26.º e 38.º, do ETAF.

³²⁷ Vide o artigo 27.º, do ETAF.

APONTAMENTO CONCLUSIVO

A última parte deste trabalho iniciou-se com aspectos eminentemente processuais, como sejam questões que se relacionam com a competência, a legitimidade e tempestividade da reclamação, portanto, questões relacionadas com a iniciativa processual, bem como a titularidade de um interesse em agir. Em seguida, propusemos um exercício de conteúdo analítico com o estudo do regime revogatório de actos administrativos, fazendo um excuro pelas condições de validade do acto revogatório. Feita a análise teórica dos temas, propusemos uma análise do regime revogatório previsto no artigo 277.º, n.º2, do CPPT. Concluimos ser possível ao órgão da execução fiscal revogar actos ilegais (num exercício semelhante ao contencioso de anulação) e que essa faculdade se assume como uma forma de controlo/revisão dos actos/decisões. Nesse aspecto, verificamos as qualidades de um regime de revogação deste tipo, caracterizando-o com a possível diminuição da litigiosidade, com um prévio controlo das decisões do órgão da execução fiscal e, por fim, com uma alternatividade em matéria de resolução alternativa de litígios.

Nesta última parte demos igualmente ênfase ao estudo do regime tutelar conferido pela reclamação, concretizando aspectos relativos ao elemento temporal que determina o momento da apreciação da questão controvertida. De facto, a conjugação de dois pressupostos – prejuízo irreparável e o cometimento de uma qualquer ilegalidade – e a forma como interagem tem sido objecto de uma dinâmica acentuada da jurisprudência. Verificou-se que a evolução vai no sentido de uma interpretação extensiva do regime excepcional, ampliando-se a sua aplicação, tudo em nome da tutela jurisdicional efectiva.

Por fim, resta dizer que fizemos o estudo do regime suspensivo da reclamação. Aproveitamos uma recente alteração legislativa para tentar inovar na verificação desse regime suspensivo e concluimos, no essencial, que a suspensão se produz, em regra, sobre a eficácia do acto reclamado e não sobre o processo de execução fiscal.

CONCLUSÕES

I. Fruto da evolução da justiça administrativa e tributária, o artigo 268.º, n.º4, da CRP reflecte um recorte das principais espécies de acções e de sentenças tendentes à adopção de decisões que julguem adequadamente todas as pretensões dos particulares e dirigidas à defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. O legislador constitucional entendeu tutelar aqueles direitos e interesses legalmente protegidos, distanciando-se do acto administrativo em sentido estrito e do clássico recurso contencioso de anulação, pois prevê outras espécies de contencioso para diversas situações jurídicas em que o recurso de anulação não se apresentasse como sendo o meio processual judicial mais adequado para obter uma tutela plena. Assim, criaram-se novas formas de tutelar os direitos e interesses legalmente protegidos e de se dirigir aos tribunais.

II. A reclamação configura um meio processual judicial inserindo-se no conjunto de meios que proclamam a exigência constitucional de plenitude dos meios de impugnação de actos lesivos de direitos e interesses legalmente protegidos. A par destes prevê-se a existência de meios de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, de meios que obriguem a Administração a agir e, por fim, a existência de meios cautelares. Todos estes meios consubstanciam, no seu conjunto, os quatro tipos de meios processuais previstos e tidos como necessários para a concretização de um contencioso pleno.

III. No ordenamento jurídico português vigora um sistema que julgamos caracterizar como sendo, tendencialmente, um sistema – Administração puro, em sentido impróprio, em face da natureza judicial que o legislador atribuiu ao processo de execução fiscal. Com efeito, é defensável, de certo modo, dizer-se que o sistema português possui actualmente alguns aspectos práticos que o aproxima muito do sistema – Administração puro. Os actos são, quase em exclusivo, praticados pelo órgão da administração tributária e o papel dos tribunais é de última *ratio*, pois subsume-se, em princípio, à apreciação das decisões em jeito de recurso contencioso de anulação.

IV. Julgamos estar perante um conflito entre duas concepções axiológicas do pensamento actual em direito tributário, por um lado, quer-se por força da conjuntura económica tornar o processo

de execução fiscal mais eficaz e célere na cobrança do crédito tributário e assim obter mais e, com mais rapidez, receita pública e, por outro, estamos perante uma acentuada previsibilidade de garantias dos direitos e interesses dos administrados.

V. No processo de execução fiscal são necessariamente levados a cabo um conjunto de actos tendentes à cobrança do crédito exequendo que produzem os seus efeitos jurídicos na esfera dos visados que, no caso, poderão ser os executados ou terceiros chamados à execução. São actos unilaterais que visam um determinado efeito jurídico, por exemplo: i) a apreensão de bens como forma de assegurar o crédito tributário, ii) o chamamento de responsáveis subsidiários no sentido de responsabilizar aqueles que estiveram no centro das decisões e que tiveram culpa na dissipação do património do devedor originário, iii) o acto de citação dos executados tendo em vista dar-lhes a conhecer de que foi instaurada uma execução e a inerente obrigatoriedade de proceder ao pagamento da respectiva quantia exequenda.

VI. Depois de instaurada uma execução pode ainda assistir-se a um prolongamento da actividade administrativa quando, por hipótese, o executado vem ao processo efectuar um pedido de pagamento em prestações pois, a decisão que venha a incidir sobre aquele pedido é, de facto, uma decisão definidora de uma situação jurídica e de natureza administrativa.

VII. O executado quando confrontado com uma execução pode adoptar dois comportamentos: o da observância do acto e, consequentemente, diligenciando no sentido de cumprir com a obrigação de modo voluntário ou o da não observância, opondo-se ao seu desenvolvimento. Na primeira situação, portanto, quando o executado aceita a dívida e pretende cumprir voluntariamente, o órgão da execução fiscal age prolongando a actividade administrativa e praticando actos administrativos, por natureza, tais como, a decisão que incida sobre o preenchimento dos pressupostos para o deferimento do pedido de pagamento em prestações.

VIII. A actuação administrativa pode eventualmente ser interrompida por momentos jurisdicionais quando, por exemplo, o executado se socorre dos tribunais para dirimir um litígio resultado de uma decisão de indeferimento. Por outro lado, se o executado/contribuinte persistir no incumprimento das suas obrigações de pagamento entra-se logicamente numa fase judicial/processual do processo de execução fiscal, onde o órgão da execução fiscal passa a

recorrer a actos de natureza coercitiva. Estes actos são instrumentais e assumem-se como auxiliares do Juiz, sendo certo que o facto de ser um órgão administrativo a praticá-los não impede que tais actos sejam considerados actos processuais.

IX. O processo de execução fiscal constitui, perante o ordenamento jurídico -tributário português, um processo de natureza judicial entendendo-se como tal todo um conjunto de actos tendentes à cobrança coerciva da dívida por estarem munidos de um poder executório titulado pelo Estado, com plena tutela judicial, mas onde, a todo o tempo, se podem verificar *momentos* de natureza administrativa tendo como fim último arrecadar as receitas necessárias a prosseguir a satisfação das necessidades colectivas.

X. A intervenção do juiz em processo de execução fiscal tem cada vez mais carácter excepcional, em bom rigor, tem apenas intervenção quando se impugnam os actos (contencioso de anulação) administrativos proferidos pelo órgão da execução fiscal ou qualquer outro órgão da administração com competência para o efeito, ou então, tem intervenção quando chamado a dirimir uma questão processual/judicial que não foi dirimida pelo órgão da execução fiscal, ou seja, ainda que o órgão tenha solucionado a questão controvertida – por exemplo, com a decisão de graduação de créditos ou decisão sobre o pedido de anulação da venda –, a sua decisão não tenha conseguido restabelecer a paz jurídica, característica esta que está especialmente reservada ao acto jurisdicional em última instância.

XI. É com base na premissa que convocamos no início deste estudo, segundo a qual, a actividade administrativa se revê na vontade do devedor em cumprir com a sua obrigação, que entendemos justificar o prolongamento da actividade administrativa ainda depois de instaurado o processo de execução fiscal.

XII. Na verdade, toda esta incorporação de actos de diferente natureza em processo de execução fiscal apenas se compadece pelas características híbridas da Reclamação. Tal como está concebida, a reclamação permite, em regra, um controlo imediato dos actos lesivos, sejam estes decorrentes da actividade administrativa, sejam estes decorrentes de uma actividade instrumentalizada ao labor jurisdicional. Esta qualidade faz com que este meio processual se assumia, com toda a sua integridade, como sendo um meio que protege, de modo inelutável, a

tutela jurisdicional plena e efectiva. Seja por que tem qualidades próprias de um processo cautelar pela protecção do efeito útil das decisões seja porque conhece, de imediato, a questão controvertida principal. Estas características incutem-lhe uma acentuada componente de protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos destinatários das decisões/actos proferidos em processo de execução fiscal.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Mário Aroso de,

- /- *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2010;
- /- *Suspensão da Eficácia de Actos Administrativos de Execução de Sentença*, Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 11;
- /- *Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares*, Almedina, Coimbra, 2012.

ALMEIDA, Mário Aroso de e CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3ª Edição revista, Almedina, Coimbra, 2010.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín, *La Motivación De Los Actos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

AMARAL, Diogo Freitas do,

- /- *Direito Administrativo*. AAFDL, Lisboa, 1989;
- /- *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011.

ANDRADE, J. C. Vieira de, *A Justiça Administrativa – Lições*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011.

Andrade, José Robin de, *A Revogação dos Actos Administrativos*, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1985

ANTUNES, Bruno Botelho, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra editora, Coimbra, 2011.

ANTUNES, Luís F. Colaço, *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O Novo Contrato Natural*, Almedina, Coimbra, 2006.

BRITO, Wladimir, *Lições de Direito Processual Administrativo*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.

CAETANO, Marcello,

-/- *Manual de Direito Administrativo*, Almedina, Coimbra, 1990;

-/- *Manual de Direito Administrativo*, vol. I, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2005;

-/- *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, 1ª reimpressão portuguesa da edição brasileira de 1977, Almedina, Coimbra, 1996.

CAMPOS, Diogo Leite de, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2010.

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Editora Almedina, Coimbra, 1996.

CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontros de escrita Editora, Lisboa, 2012.

CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os Poderes da Administração Tributária versus as Garantias dos Contribuintes*, Vida Económica, Porto, 2011.

CAZORLA PRIETO, Luís Maria, *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 7ª Edição, Thomson Aranzadi, Navarra, 2010.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Revision en Via Administrativa: Recurso de Reposición y Reclamaciones Económico-Administrativas*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2009.

CHINDEMI, Domenico, *Il Processo e le Prove Nel Contenzioso Tributario*, Maggioli Editore, Dogana, 2008.

COLLET, Martin, *Procédures Fiscales, Contrôle, Contentieux et Recouvrement de l'impôt*, Ed. Thémis droit, Paris, 2011.

D'AMATI, Nicola, *Le Basi Teoriche del Diritto Tributario e altri saggi*, 2ª Edição modificada, Cacucci Editore, Bari, 1995.

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007.

FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario – Parte Generale*, 5ª Edição, CEDAM, Pádova, 2005.

FANTOZZI, Augusto,

-/- *Diritto Tributario*, UTET, Turim, 1991;

-/- *Il Diritto Tributario*, 3ª Edição, UTET, Turim, 2003;

-/- *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*", in *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 1, vol. XIV, Janeiro de 2004, Giuffrè Editore.

FERRARA, Franco Batistoni, e BELLÉ, Brunella, *Diritto Tributario Processuale*, 2ª Edição, Cedam, Pádova, 2007.

FERREIRA, Fernando Amâncio, *Curso de Processo de Execução*, Almedina, Coimbra, 2002.

FIORINI, Bartolome A., *Manual de Derecho Administrativo*, La Ley, Buenos Aires, 1968.

FONSECA, Isabel Celeste, *Direito Processual Administrativo – Roteiro Prático*, 2.ª edição, Almeida & Leitão Lda., Porto, 2010.

FREITAS, José Lebre de,

-/- *A Acção Declarativa Comum à Luz do Código Revisto*, 1ª Edição (reimpressão), Almedina, Coimbra, 2010.

-/- *Código de Processo Civil anotado*, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.

GAFFURI, Gianfranco,

- /- *Lezioni di Diritto Tributario - Parte Generale*, 2ª Edição, CEDAM, Milão, 1994;
- /- *Diritto Tributario, Parte Generale e Parte Speciale*, 6ª Edição, Cedam, Padova, Milão, 2009.

GALLO, Franco, “*La natura giuridica dell’accertamento con adesione*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 5, vol. XII, Maio de 2002, Giuffrè Editore.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim e MOREIRA, Vital,

- /- *Constituição da República Portuguesa Anotada*, volume I, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;
- /- *Constituição da República Portuguesa Anotada*, volume II, 4ª Edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

GOMES, Nuno de Sá,

- /- *Manual de Direito Fiscal*, volume I, 12ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2003;
- /- *Manual de Direito Fiscal*, volume II, 9ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000.

HÖRSTER, Heinrich Ewald, *A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Almedina, Coimbra, 1992.

KRUSE, H. W., *Derecho Tributario – Parte Generale*, 3ª Edição, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.

LIMA, Pires de e VARELA, Antunes, *Código Civil Anotado*, Volume II (artigos 762.º a 1250.º), 4.ª edição revista e actualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.

LITAGO LLEDÓ, Rosa, *Las Autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*, Aranzadi Editorial, Elcano (Navarra), 2000.

DIAZ, António Lopez, *Período Ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.

LUCA, Gianni de, *Diritto Tributario*, 23ª Edição, Edizioni Giuridiche Simone, Nápoles, 2009.

MAÇÃS, Maria Fernanda dos Santos, *A suspensão Judicial da Eficácia dos Actos Administrativos e a Garantia Constitucional da Tutela Judicial Efectiva*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, Coimbra, 1996.

MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 2000.

MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra editora, Coimbra, 2009.

MAGNANI, Corrado, *Il Processo Tributario – Contributo alla dottrina generale*, Cedam, Pádova, 1965.

MARQUES, Paulo, *Execução fiscal (artigo): Uma ruptura com o princípio da separação de poderes*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 5, Número 1, Primavera.

MARTÍN QUERALT, Juan et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª Edição, Tecnos, Madrid, 2010.

MARTÍN QUERALT, Juan et al., *Derecho Tributário*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.

MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003.

MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

MORENO, Fernández e JUAN, Ignacio, *Las potestades discrecionales en el Derecho Tributário*, Ed. Lexnova, Valladolid, 1998.

NABAIS, José Casalta,

-/- “*Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 61;

-/- *Contratos Fiscais - Reflexões Acerca da sua Admissibilidade*, *Studia Iuridica*, n.º 5, Coimbra Editora, Coimbra, 1994;

-/- *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010;

-/- “*Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos seus Problemas*”, in *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*, Almedina, Coimbra, 2005;

-/- *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*, volume II, Almedina, Coimbra, 2008;

-/- “*Justiça Administrativa e Justiça Fiscal*”, in *Studia Iuridica – Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, n.º 86 – *Colloquia 15 – A Reforma da Justiça Administrativa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

PAIVA, Carlos,

-/- *Da Tributação à Revisão dos Actos Tributários*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008;

-/- *O Processo da Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008.

PAIVA, Eduardo e CABRITA, Helena, *O processo executivo e o agente de execução (A tramitação da acção executiva face às alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de Novembro)*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.

PAREJO ALFONSO, Luciano, *Lecciones de Derecho Administrativo*, 2ª Edição, Tirant to Blanch, Valência, 2008.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2010.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 20ª Edição, Thomson Reuters, Navarra, 2010.

PIRES, Manuel, *Direito Fiscal – Apontamentos*, Almedina, Coimbra, 2008.

REBELO, Marta,

-/- *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Algumas anotações à luz da reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2004;

-/- “O acto tributário está perdido? – Implicações da reforma do processo administrativo no acesso à justiça tributária”, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 54.

REBELO DE SOUSA, Marcelo e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral, Tomo III – Actividade administrativa*, 1ª Edição, Dom Quixote, Lisboa, 2007.

REIS, José Alberto dos,

-/- *Processo de Execução*, volume 1º, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1985.

-/- *Processo de Execução*, volume 2º, reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1985.

RIBEIRO, João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, Coimbra, 2010.

ROCHA, Joaquim Freitas da,

-/- *Direito Financeiro Local (Finanças Locais) – Estudos Regionais e Locais*, Cejur – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga, 2009;

-/- *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2011;

-/- “*O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*”, in CJA, n.º 67, Janeiro/Fevereiro de 2008;

-/- “*Omissão Legislativa e Procedimento Tributário – a propósito de um défice estrutural de concretização*”, in Scientia Iuridica, tomo LIII, n.º 298, 2004.

ROSA, Salvatore La, *Principi di Diritto Tributario*, Giappichelli Editore, Turim, 2004.

RUSSO, Pasquale, “*Sulla sindacabilità e sull’impugnabilità dell’atto di riesame*”, in Rivista di Diritto Tributario, n.ºs 7-8, vol. XII, Julho/Agosto de 2002, Giuffrè Editore.

SANCHES, J. L. Saldanha,

-/- “*Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações*”, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles, I Volume, Almedina, Coimbra, 2002;

-/- “*Impugnação do indeferimento da reclamação no processo tributário*”, in Fisco, n.º 34, Setembro de 1991;

-/- “*O Contencioso Tributário como Contencioso de Plena Jurisdição*”, in Fiscalidade, n.º 7/8, Julho/Outubro de 2001;

-/- “*O Novo Processo Tributário*”, in CTF, n.º 361, Janeiro – Março de 1991;

-/- “*O Ónus da Prova no Processo Fiscal*”, in CTF, n.os 340/342, Abril/Junho 1987, Lisboa;

-/- *Princípios do contencioso tributário*, Lisboa, 1987;

-/- “*Processo Fiscal*”, in Separata do primeiro suplemento do Dicionário Jurídico da Administração Pública, Lisboa, 1998.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, *Derecho Administrativo – Parte General*, 7ª Edição, Ed. Tecnos, Madrid, 2011.

SANTOS, J. A., *Novo Contencioso Administrativo Anotado*, DisLivro, Lisboa, 2002.

SILVA, André Festas da, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, Lisboa, 2007.

SILVA, Jorge Andrade da, *Código dos Contratos Públicos, Anotado e Comentado*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

SILVA, Vasco Pereira da,

-/- *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*, Almedina, Coimbra, 2003;

-/- *O Contencioso Administrativo no Divã da Psicanálise – Ensaio Sobre as Acções no Novo Processo Administrativo*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, Coimbra, 1988.

SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José Silva, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Coimbra, 1998.

SOUSA, Jorge Lopes de Sousa,

-/- *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, 5ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2006.

-/- *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, 5ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2006;

-/- *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011;

-/- *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011;

-/- *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume III, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011;

-/- “*Os invios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário*”, in CJA, n.º 71, Setembro/Outubro 2008;

-/- *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010.

SOUSA, Miguel Teixeira de, *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2ª Edição, LEX, Lisboa, 1997.

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3ª Edição, vol. I, Almedina, Coimbra, 1995.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2010.

TORRÃO, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Almedina, Coimbra, 2005.

XAVIER, Alberto,

-/- *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972;

-/- *Direito Fiscal*, II, Lisboa, 1973;

-/- *Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2ª Edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997;

-/- *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1981;

-/- *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.